



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10166.720237/2010-51
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2402-01.929 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de agosto de 2011
Matéria AFERIÇÃO INDIRETA. PARCELA DOS SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. SEM RETENÇÃO
Recorrente MAX EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA FALTA DE CLAREZA. FATO GERADOR E BASE CÁLCULO. NULIDADE.

A auditoria fiscal deve lançar a obrigação tributária com a discriminação clara e precisa dos seus valores, sob pena de cerceamento de defesa e consequentemente nulidade.

É nulo o lançamento efetuado se a base de cálculo do fato gerador da obrigação principal não for devidamente delineada de forma clara e precisa nos autos.

Processo Anulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em anular o lançamento, vencidos os conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes e Ana Maria Bandeira que não reconheceram a existência de vício, mas que se deve dar provimento parcial para que a alíquota seja reduzida para 11%. Em seguida, por voto de qualidade, vencidos os conselheiros Ronaldo de Lima Macedo, Ana Maria Bandeira e Lourenço Ferreiro do Prado, reconheceu-se que se tratava de vício material. Apresentará voto vencedor relativo a essa segunda parte o conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Tiago Gomes de Carvalho Pinto.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, concernentes às contribuições previdenciárias não recolhidas e não descontadas dos segurados contribuintes individuais (corretores de imóveis) que lhe prestaram serviços, para as competências 01/2008 a 09/2008.

O Relatório Fiscal (fls. 11/26) informa que os fatos geradores foram apurados por meio dos seguintes levantamentos:

1. **“LEVANTAMENTO PF1”** – SERVIÇO PRESTADO POR PF (competência 05/2008). Valor pago a título de honorário advocatício, na competência 05/2008, de acordo com o lançamento contábil 40261 (serviço prestado pessoa física);
2. **“LEVANTAMENTO SP”** – SERVIÇOS PRESTADOS POR CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS (corretores de imóveis). Serviços prestados por corretores de imóveis na venda de imóveis de terceiros sob a responsabilidade da autuada e cujas remunerações pagas, devidas ou creditadas foram aferidas indiretamente com base em 100% dos valores das comissões de vendas recebidas pela empresa já deduzidas as vendas canceladas e registradas na conta contábil código 30152, competências 01/2008 a 09/2008, conforme dados constantes do Relatório de Lançamento (RL), e no arquivo *BC SPC.PDF*.

A afirmação da participação do corretor de imóveis na intermediação da venda de imóveis entre o vendedor (a autuada) e o comprador tem sustentação no art. 3º da Lei nº 6.530/1978, e também nos seguintes fatos:

1. toda a operação comercial de compra e venda e feita nos stands de venda da autuada e/ou sua supervisão conforme atestam documentos em anexo;
2. na proposta de compra e venda com recibo do sinal tem a participação obrigatória de seus funcionários na conclusão da operação;
3. as comissões pagas aos corretores (segundo recibos e cheques em anexo) são superiores aos valores das comissões de vendas recebidas pela empresa através das Notas Fiscais (NF's) de serviço 573 e 814, sendo portanto o critério de aferição utilizado razoável e justificável (comissões devidas aos corretores = comissões de venda recebidas pela autuada), tendo em vista a divisão de comissão entre o corretor e/ou empresa imobiliária que é de 50% para cada um, de acordo com o previsto na tabela de honorários dos corretores aprovado na AGE do sindimóveis/DF homologada pelo CRECI 8ª Região/DF.

Esse Relatório Fiscal informa, ainda, que o procedimento da aferição indireta se justifica pelo fato da empresa deixar de apresentar documentos (relação com os valores de venda de cada imóvel de terceiros por empreendimentos, por competência e os correspondentes comprovantes de pagamento de comissões recebidas e/ou pagas aos corretores) ou apresentá-los de forma deficiente (planilhas com a relação parcial dos corretores, sem NIT, sem data de saída, sem a remuneração mensal, dentre outros). Como a empresa não apresentou os valores mensais das remunerações pagas devidas ou creditadas aos corretores de imóveis como contraprestação pelos serviços prestados na obtenção dos expressivos valores de receitas lançados na conta contábil 30152, não restou outra alternativa à fiscalização lançar mão do previsto na tabela de honorários extraída do site do Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8 Região (CRECI-DF) que prevê a divisão de comissão entre corretores e/ ou empresa imobiliária em 50% para cada parte.

O Relatório Fiscal acrescenta ainda que considerando as alterações introduzidas pela Lei nº 11.941/2009 e o art. 106, inciso II, do CTN, conclui-se que a multa mais benéfica foi calculada pela legislação vigente, ou seja, multa de ofício de 75%.

O Relatório Fiscal finaliza informando que formalizou Representação Fiscal Para Fins Penais (RFFP) por ter o contribuinte praticado atos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária conforme disposto no art. 337-A do Decreto-Lei nº 2.848/1940 (Código Penal).

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 05/03/2010, mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR) nº SK233733327BR.

A autuada apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese, que:

1. **DA PRELIMINAR.** A nulidade formal do Auto de Infração tendo em vista que a unificação da Receita Federal do Brasil ocorreu meramente no âmbito administrativo, não ocorrendo alteração dos procedimentos relacionados com a forma de constituição do crédito fiscal. Por conseguinte a constituição de crédito previdenciário (tributo) por intermédio de Auto de Infração é impróprio, tendo em vista que a Lei determina que no caso de lançamento de contribuições sociais (tributos) deve-se utilizar a Notificação Fiscal, e não Auto de Infração, pois este refere-se à aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória;
2. **DO MÉRITO.** A atuação da impugnante representa uma das etapas no processo de venda em massa de unidades imobiliárias, ficando a cargo do corretor o procedimento de venda final com a apresentação do adquirente do imóvel à impugnante;
3. inexistência de relação entre a autuada e os corretores autônomos, pois a autuada não efetua o pagamento aos corretores autônomos, sendo estes remunerados diretamente pelos compradores das unidades imobiliárias. O fato gerador de contribuição previdenciária é o pagamento ou crédito de valores aos contribuintes individuais. O mero entendimento da autoridade lançadora de que a autuada remunera os corretores não ampara o lançamento;
4. considerar o total das receitas obtidas com comissão de vendas foge à razoabilidade;

-
5. a multa aplicada esta incorreta por não ter sido aplicada a multa mais benéfica.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Brasília/DF – por meio do Acórdão nº 03-37.737 da 7ª Turma da DRJ/BSB (fls. 400/409) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Brasília/DF informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fls. 11/26), os valores lançados referem-se à contribuição social previdenciária não recolhida e não descontada dos segurados contribuintes individuais (corretores de imóveis), e incidiram sobre a remuneração paga ou creditada desses segurados, para as competências 01/2008 a 09/2008. A base de cálculo dessa remuneração foi apurada por meio da técnica de aferição indireta.

DA PRELIMINAR:

Preliminarmente, em decorrência dos princípios da autotutela administrativa e da legalidade objetiva, verifica-se que o lançamento fiscal deverá ser declarado nulo, eis que os elementos fáticos probatórios, que o compõem, não registram de forma clara e precisa a base de cálculo (salário de contribuição) dos valores lançados, nem a alíquota aplicada. Ou melhor, pelos fundamentos a seguir delineados, a alíquota aplicada e base de cálculo do fato gerador não estão em conformidade com a legislação previdenciária.

Os motivos para a aplicação da alíquota e base de cálculo foram descritos no Relatório Fiscal da Infração nos seguintes termos:

“[...]6. O objeto do lançamento é a apuração dos créditos correspondentes às contribuições sociais devidas à Seguridade Social, referentes às parcelas, que a priori, deveriam ser descontadas dos segurados contribuintes individuais (alíquota de 20% a partir de 04/2003) e arrecadadas aos cofres públicos pela empresa, cujas alíquotas foram aplicadas sobre as bases de cálculo oriundas de tais remunerações pagas, devidas ou creditadas a estes segurados. No caso, também compõem os créditos apurados os juros e a multa de mora, assim como, a multa de ofício de 75% aplicada sobre as contribuições devidas, em cada competência, após a comparação com a multa anterior (AI 68 + 24% de multa) e sendo escolhida a mais benéfica ao contribuinte. Estes créditos constituídos encontram-se discriminados no relatório Discriminativo de Débito, DD, em anexo, de acordo com os códigos de levantamento citados no item 18 a seguir.

*6.1 Quanto à contribuição a cargo dos segurados contribuintes individuais **foi empregada a alíquota de 20%** (art. 21 da Lei nº 8.212/91) em função da ocorrência de situações impeditivas à aplicação da alíquota de 11% (isto é, redução de 45% da contribuição da empresa recolhida ou declarada, limitada a dedução à 9% do respectivo salário-de-contribuição), conforme previsto no § 4º do art. 30 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.876/99, que diz:*

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

*§ 4º Na hipótese de o contribuinte individual prestar serviço a uma ou mais empresas, poderá deduzir, da sua contribuição mensal, quarenta e cinco por cento da contribuição da empresa, **efetivamente recolhida ou declarada**, incidente sobre a remuneração que esta lhe tenha pago ou creditado, limitada a dedução a nove por cento do respectivo salário-de-contribuição.(grifamos)*

6.2 No caso concreto, a empresa não recolheu (GPS) e nem declarou (GFIP) as contribuições próprias com base nos valores das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos prestadores de serviços pessoas físicas, portanto, não é devida a dedução de 9% na alíquota de contribuição dos contribuintes individuais (20% - 9% = 11%). Também não foi observado o limite máximo do salário-de-contribuição devido a empresa não apresentar a remuneração mensal de cada contribuinte individual (corretor de imóveis) que lhe prestou serviços, portanto, a base de cálculo destes profissionais foi obtida por aferição indireta com base em 100% das receitas obtidas pela empresa com a venda de imóveis de terceiros (conta 30152).[...]” (g.n.)

Contudo, entendo que o procedimento de auditoria fiscal, acima descrito (item 6 e subitens 6.1/6.2), não está em conformidade com a legislação previdenciária que disciplina tal conteúdo, pelas seguintes razões:

1. a alíquota aplicada, para os dois levantamentos (“PF1” e “SP”), foi de 20%, mas deveria ser aplicada a alíquota de 11%;
2. a base de cálculo do fato gerador foi estimada sem obedecer os limites mínimo e máximo do salário de contribuição. Tais limites estão estabelecidos pelo art. 28, §§ 3º e 5º, da Lei nº 8.212/1991.

Com relação ao entendimento da aplicação da alíquota de 11%, esclareço que – a partir da competência 04/2003, conforme art. 4º da Lei nº 10.666/2003 – o contribuinte individual prestador de serviços à pessoa jurídica, que é o caso *sub examine*, deixou de ser responsável tributário pelo recolhimento da sua contribuição previdenciária, que passou a ser de responsabilidade da pessoa tomadora do serviço (a Recorrente), à razão de 11% sobre o salário de contribuição, e não mais alíquota de 20%.

Para o recolhimento realizado pelo contribuinte individual, a contribuição previdenciária de sua parcela como segurado obrigatório do RGPS será de 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, nos termos do art. 21, da Lei nº 8.212/1991, *in verbis*:

Art. 21. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário-de-contribuição. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Por sua vez, na situação de o contribuinte individual prestar serviço a uma ou mais empresas, o art. 30, §4º, da Lei nº 8.212/1991, prevê a aplicação da alíquota de 11%.

Art. 30. (...)

*§ 4º Na hipótese de o contribuinte individual prestar serviço a uma ou mais empresas, poderá deduzir, da sua contribuição mensal, **quarenta e cinco por cento da contribuição da empresa**, efetivamente recolhida ou declarada, incidente sobre a remuneração que esta lhe tenha pago ou creditado, **limitada a dedução a nove por cento do respectivo salário-de-contribuição**. (grifamos)*

Posteriormente, o art. 4º da Lei nº 10.666/2003 estabeleceu a responsabilidade tributária para a empresa reter e recolher os valores das contribuições dos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

Lei 10.666/2003:

*Art. 4º. Fica **a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração**, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (Produção de efeitos).*

Da leitura da regra acima estabelecida, apenas quando o tomador do serviço for empresa, que é o caso do presente processo, o segurado contribuintes individual gozará da presunção absoluta de recolhimento das suas contribuições, não admitindo prova em contrário (Cf. VELLOSO, Andrei Pitten; ROCHA, Daniel Machado da; BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Comentários à lei do custeio da seguridade social, p. 264), tal qual o segurado empregado e trabalhador avulso, devendo a pessoa jurídica, que é a Recorrente, responder exclusivamente pelo pagamento dos valores, caso não os tenham retidos ou não os repassados ao Fisco, na forma do art. 33 da Lei nº 8.212/1991, *in verbis*:

Art. 33. (...)

*§ 5º **O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada**, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei. (grifamos)*

Percebe-se, então, que os segurados contribuintes individuais que prestam serviços à empresa não sofrerão prejuízo na concessão dos benefícios previdenciários, mesmo que não tenham sido descontadas as contribuições previdenciárias, bastando aos segurados comprovar o vínculo laboral e o valor da remuneração percebida. Nesse linha de raciocínio, prevê o Enunciado nº 18 de Súmula do Conselho de Recursos da Previdência Social: “*Não se indefere benefício sob fundamento de falta de recolhimento de contribuição previdenciária quando esta obrigação for devida pelo empregador*”.

No mesmo caminho da aplicação da alíquota de 11% para a empresa que contrata segurados contribuintes individuais, bem como a presunção dos seus recolhimentos,

prevê o art. 216, §§ 5º e 26, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.028/1999, transcritos abaixo:

Art.216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais: (...)

*§ 5º **O desconto da contribuição e da consignação legalmente determinado sempre se presumirá feito, oportuna e regularmente, pela empresa**, pelo empregador doméstico, pelo adquirente, consignatário e cooperativa a isso obrigados, não lhes sendo lícito alegarem qualquer omissão para se eximirem do recolhimento, ficando os mesmos diretamente responsáveis pelas importâncias que deixarem de descontar ou tiverem descontado em desacordo com este Regulamento.*

(...)

*§ 26. A alíquota de contribuição a ser descontada pela empresa da remuneração paga, devida ou creditada ao contribuinte individual a seu serviço, **observado o limite máximo do salário-de-contribuição, é de onze por cento no caso das empresas em geral** e de vinte por cento quando se tratar de entidade beneficente de assistência social isenta das contribuições sociais patronais. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)*

Com isso, entendo que a aplicação da alíquota correta para o presente deveria ser de 11% e não de 20%, esta delineada pela auditoria fiscal.

No que tange à apuração da base de cálculo do fato gerador, sem obedecer os limites mínimo e máximo do salário de contribuição, cumpre esclarecer que, consoante o art. 28 da Lei nº 8.212/1991, o salário de contribuição é a base de cálculo sobre a qual incidirá a contribuição previdenciária do segurado contribuinte individual, dentre outros segurados estabelecidos pela legislação previdenciária, normalmente formada por parcelas remuneratórias do labor, observados os limites mínimos e máximos legais.

Lei nº 8.212/1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

*III - **para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º:***

(...)

§ 3º O limite mínimo do salário-de-contribuição corresponde ao piso salarial, legal ou normativo, da categoria ou, inexistindo este, ao salário mínimo, tomado no seu valor mensal, diário ou horário, conforme o ajustado e o tempo de trabalho efetivo durante o mês. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

*§ 5º **O limite máximo do salário-de-contribuição é de Cr\$ 170.000,00 (cento e setenta mil cruzeiros), reajustado a partir da data da entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.***

Extrai-se da leitura do inciso III do art. 28, acima transcrito, que a base de cálculo sobre a qual incidirá a contribuição previdenciária do segurado contribuinte individual deverá obedecer ao limite máximo estabelecido pelo § 5º desse mesmo artigo. Tal limite não foi observado pelo Fisco.

Sem a observância do limite máximo para a apuração da base de cálculo dos segurados contribuintes individuais, a auditoria fiscal apurou, na mesma competência, o valor da contribuição previdenciária do segurado (Recorrente enquadrada como responsável tributário) igual ao valor da parte patronal (Recorrente enquadrada como contribuinte, processo 10166.720235/2010-62). Isso ocasiona no lançamento fiscal um afronto ao princípio da razoabilidade/proporcionalidade, consubstanciado pela sua vertente excessiva, eis que a cota patronal (alíquota de 20%, sem observância dos limites legais) não pode ser igual, nem inferior, a parcela dos segurados (alíquota de 11%, com observância dos limites legais).

Em outro giro, o limite mínimo foi estabelecido pelo art. 5º da Lei nº 10.666/2003, *in verbis*:

*Art. 5º O contribuinte individual a que se refere o art. 4º é **obrigado a complementar, diretamente, a contribuição até o valor mínimo mensal do salário-de-contribuição,** quando as remunerações recebidas no mês, por serviços prestados a pessoas jurídicas, forem inferiores a este.*

Nessa mesma linha de entendimento, prevê o art. 216, § 27, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.028/1999, transcritos abaixo:

*§ 27. **O contribuinte individual contratado por pessoa jurídica** obrigada a proceder à arrecadação e ao recolhimento da contribuição por ele devida, cuja remuneração recebida ou creditada no mês, por serviços prestados a ela, **for inferior ao limite mínimo do salário-de-contribuição,** é obrigado a complementar sua contribuição mensal, diretamente, mediante a aplicação da alíquota estabelecida no art. 199 sobre o valor resultante da subtração do valor das remunerações recebidas das pessoas jurídicas do valor mínimo do salário-de-contribuição mensal. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)*

Com isso, entendo que o procedimento de auditoria fiscal para estimar a base de cálculo do fato gerador, incidente sobre a prestação de serviço dos segurados contribuintes individuais à Recorrente, deveria obedecer os limites mínimos e máximos legais, e não aplicar 100% das receitas obtidas pela empresa com a venda de imóveis de terceiros (conta 30152), conforme foi estabelecido pela auditoria fiscal.

Diante desse contexto de vícios constatados, seja na aplicação de alíquota equivocada (20% quando deveria ser 11%), seja na apuração de uma base de cálculo sem a observância dos limites legais, isso ensejou um lançamento fiscal com valores que englobou o valor concernente ao fato gerador devido pela Recorrente e o valor não devido pela Recorrente,

que são: os valores decorrentes da alíquota de 9% (20% - 11%) e do excedente da base de cálculo (100% das receitas obtidas - base de cálculo com observância dos limites).

Ao proceder dessa maneira para a apuração dos valores lançados, a auditoria fiscal incorreu em um vício de motivo, este consubstanciado na inadequação do fato com o pressuposto jurídico da legislação previdenciária. Essa inadequação do motivo do lançamento fiscal, ocasionada pela falsidade do pressuposto no mundo fático com a previsão legal, é um desvio de finalidade do estabelecido pela legislação tributária que gera a nulidade pelo cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo.

O lançamento fiscal deve ser convincentemente motivado – de forma concisa, clara e congruente –, indicando, com base nos elementos da escrituração contábil ou outros elementos fáticos, a existência da materialidade das contribuições previdenciárias. A auditoria fiscal não deverá se basear em raciocínio jurídico incorreto para realizar o lançamento fiscal, mas resultar de fatos concretos encontrados durante a auditoria fiscal e aplicação da legislação pertinente.

O trabalho de auditoria fiscal deverá demonstrar, com clareza e precisão, os motivos da lavratura da exigência tributária. Isso está em consonância com o art. 50 da Lei nº 9.784/1999, que estabelece a exigência de motivação como condição de validade do ato, bem como §1º do mesmo artigo que exige motivação clara, explícita e congruente.

Lei nº 9.784/1999– diploma que estabelece as regras no âmbito do processo administrativo federal:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; (...)

*§1º **A motivação deve ser explícita, clara e congruente**, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou garantia dos interessados.*

Claro é que esses requisitos são exigidos pela legislação para que se cumpra a determinação presente na Lei Magna de observação à garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório.

Constituição Federal de 1988:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Não há como ter acesso à defesa e, consequentemente, contraditar a infração imputada à Recorrente, sem que todos os requisitos estejam presentes no procedimento fiscal realizado pela auditoria fiscal.

Nesse sentido, verifica-se que os valores apurados foram excedentes aos valores devidos pela Recorrente, ora provenientes da alíquota excessiva, ora proveniente da base de cálculo excessiva.

Diante dos relatos delineados anteriormente, está claro que faltam requisitos para a validade da presente autuação, requisitos estes que são necessários para o exercício da ampla defesa e do contraditório da Recorrente. Logo, restou prejudicado o direito de defesa da Recorrente, pois foi lhe imputada autuação sem a descrição clara e precisa de seu fato gerador.

Sobre o vício praticado entendo ser o mesmo de natureza formal, pois a auditoria fiscal delineou uma base de cálculo e uma alíquota equivocadas, ensejando um lançamento que, conquanto identifique a infração imputada, não atende de forma adequada a determinação da sua exigência nos termos da legislação previdenciária.

Este Conselho possui julgados confirmando a ocorrência de vício formal e a possibilidade de novo lançamento em casos análogos. Cite-se os seguintes acórdãos:

ERRO DE DIREITO INADEQUAÇÃO DA DESCRIÇÃO FÁTICA COM A DESCRIÇÃO LEGAL NULIDADE FORMAL LANÇAMENTO DE OFÍCIO INSUBSISTENTE. Uma vez verificado o descompasso ou erro de descrição dos fatos auditados perante o dispositivo legal invocado como infringido pela autoridade lançadora, não se pode dar guarida a tal vício formal, que contamina, irremediavelmente, o lançamento, em dissonância ao quanto determinado pelo art. 10, inciso IV do Decreto 70.235/72. Portanto, insubsistente o lançamento de ofício. Recurso Voluntário Provido. (Acórdão 10809705 de 17/09/2008)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE – VÍCIO FORMAL. É nulo o ato administrativo eivado de vício de forma, já que devendo ser editado com a demonstração dos fundamentos e dos fatos jurídicos que o motivou. Inobservados os requisitos formais, há de ser considerado nulo, não acarretando nenhum efeito (Processo Administrativo Fiscal arts. 10 e 11). (Acórdão CSRF/0304.924 de 21/08/2006)

LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. DETERMINAÇÃO DA EXIGÊNCIA. É nulo, por vício formal, o lançamento que, embora identifique a infração tributada, não atenda, adequadamente ao disposto no artigo 10, Inciso V, do Decreto 70.235/1972, quanto a determinação da exigência. (Acórdão 1402-00.538 de 24/05/2011)

Há de se perceber que o vício ora evidenciado, que é a inadequação do motivo do lançamento fiscal, ocasiona o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo e não decorre do conteúdo do lançamento fiscal. Com isso, o vício caracteriza-se no seu aspecto formal e não material do lançamento fiscal.

Tal vício formal está nitidamente constatado no momento em que a auditoria fiscal delineou no Relatório Fiscal um motivo fático de forma inadequada com o pressuposto de direito, caracterizando uma motivação insuficiente. Isso está em consonância com o estabelecido pelo art. 142 do CTN, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (g.n.)

Em respeito ao art. 59, § 2º, do Decreto 70.235/1972, ressalto que a Receita Federal do Brasil deve verificar a ocorrência ou não da infração à legislação, que não foi comprovada na presente autuação, e tomar as devidas providências.

Decreto 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo. (g.n.)

Nesse sentido dispõe o art. 173, II, do CTN que o direito potestativo de o Fisco constituir novamente o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados da data em ocorrer o trânsito em julgado a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/1966:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. (g.n.)

Por todo o exposto, em preliminar declaro a nulidade do lançamento fiscal, restando prejudicado as demais preliminares e o exame de mérito.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO**, para anular o lançamento fiscal por vício formal, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

Voto Vencedor

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Redator Designado

Analizando o voto proferido pelo i. Conselheiro Relator, especificamente no que tange à discussão acerca do vício aplicado em razão da adoção de alíquota e base de cálculo equivocada, peço licença para divergir do exposto acima, pois entendo que não é caso de anulação por vício formal, mas sim por vício material.

É o que passo a expor.

Cumpre inicialmente esclarecer que a discussão do tema é bastante relevante, pois, dependendo da natureza imputada ao defeito encontrado no lançamento, as autoridades fiscalizadoras terão o prazo decadencial “reiniciado” para constituir o crédito tributário, nos termos do art. 173, inc. II, do CTN.

Para que a controvérsia seja devidamente dirimida, deve-se delimitar os conceitos de vício formal e material, assim como os motivos que dão ensejo ao reconhecimento dessas duas espécies de vícios, que igualmente ensejam a nulidade do lançamento, porém com diferentes efeitos.

No que tange ao vício formal, assim conceitua De Plácido e Silva¹: *“É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisitos, ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessário à sua validade ou eficácia jurídica.”*

Assim, vislumbra-se que o erro de forma deve estar relacionado com o descumprimento dos requisitos e solenidades necessários à criação do ato jurídico, bem como que importe na sua invalidade ou ineficácia jurídica, presentes na medida em que há preterição do direito de defesa do sujeito passivo, situação que leva ao insucesso de se atingir a finalidade do ato administrativo.

Vale dizer, num primeiro momento, que o vício de forma está intimamente ligado com o alcance da finalidade do ato administrativo.

Nesse mesmo sentido expõe Marcos Vinicius Neder²: *“O vício processual de forma só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do ato quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida.”*

Cabe ressaltar também o entendimento de Manoel Antonio Gadelha Dias³: *“O ato administrativo é ilegal, por vício de forma, quando a lei expressamente a exige ou quando determinada finalidade só pode ser alcançada por determinada forma.”*

¹ Silva, De Plácido e. Vocabulário Jurídico / atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 25ª edição. Ed. Forense. Rio de Janeiro, 2004. p. 1482.

² Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, São Paulo, Dialética, 2002, p. 416.

No campo prático, as “solenidades” formais do lançamento se referem a todos os requisitos complementares necessários para se *compor a linguagem para a comunicação jurídica*⁴, ou seja, para que o ato administrativo possua todos os elementos necessários à efetiva interação com o sujeito passivo, permitindo que este compreenda todas as motivações que o levaram a ser autuado, tais como a descrição dos fatos, a exposição da capitulação legal infringida, a menção ao local, data e hora da lavratura, etc.

Esses requisitos compõem os elementos extrínsecos/formais do lançamento, os quais, para que importem na invalidade jurídica do ato administrativo, devem estar maculados a ponto de preterir o direito de ampla defesa e contraditório do sujeito passivo.

Desta forma, ao se identificar que houve falha na exposição de um requisito complementar no auto de infração, e que, em virtude disso, houve deficiência na comunicação jurídica do ato administrativo, preterindo o direito de defesa do sujeito passivo, estar-se-á diante de um vício formal, que pode ser regularizado pela autoridade fiscal através de um novo lançamento, dentro do prazo decadencial previsto pelo art. 173, inc. II, do CTN.

Cabe ainda ressaltar que, como é cediço, nesses casos, a permitida regularização do vício formal realizada por lançamento superveniente não poderá alterar os elementos materiais do ato administrativo previstos no art. 142 do CTN (fato gerador, obrigação tributária, matéria tributável, cálculo do montante devido e identificação do sujeito passivo), tendo em vista que **apenas aperfeiçoará a forma de sua constituição para possibilitar que haja comunicação jurídica**, permitindo que o contribuinte conheça as efetivas razões de autuação, bem como que realize a devida defesa, caso entenda ser necessário.

Expostas minhas considerações acerca do conceito de vício formal, passo a analisar as características do vício material.

Analisando o procedimento adotado pelo Código Tributário Nacional para se constituir o ato administrativo – lançamento – (art. 142 do CTN), verifica-se que a fiscalização deve “*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.*”

Tais procedimentos, embora façam parte do lançamento, resultam na formação dos seus elementos materiais/intrínsecos, sem os quais não haverá a constituição do crédito tributário.

Destarte, caso a aferição desses elementos seja feita de forma equivocada, o lançamento resultante não estará revestido com os requisitos básicos inerentes à “construção”⁵ do ato, resultando na sua nulidade.

Não obstante, quando a fiscalização não aplica os elementos intrínsecos como deveria, ela certamente estará infringindo a disposição legal pertinente (seja aquela aplicável ao cálculo do montante devido, ou à determinação do fato gerador, etc.), importando na existência de um vício material.

³ Tôrres, Heleno Taveira et al (coordenação). Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados - São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 340.

⁴ Tôrres, op. cit. p. 346.

⁵ “VÍCIO MATERIAL – ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO – Padece de vício material o lançamento que altera as características do crédito tributário, modificando seus elementos. (...)” (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Acórdão nº 102-48700, Sessão de 08/08/2007)

Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen⁶: “*Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.*”

Veja-se, assim, que a ocorrência do vício material está diretamente ligada com a deformidade do conteúdo do lançamento, que acaba por exigir indevidamente tributos do sujeito passivo, em ofensa, inclusive, ao princípio da legalidade, situação inaceitável nas relações do fisco com o contribuinte.

Outra questão que bem delimita os casos de vício formal e material é o efeito que seria presenciado caso fosse permitido um novo lançamento, realizado para sanar os vícios existentes no lançamento anterior.

Caso o vício seja formal, o novo lançamento exigirá: (i) a mesma matéria tributável, (ii) o mesmo montante apurado no lançamento anterior, (iii) que o lançamento abranja os mesmos fatos geradores, (iv) que o sujeito passivo seja o mesmo, e (v) que seja a mesma multa aplicada, tendo em vista que, com o novo lançamento, apenas se ajustará os elementos extrínsecos do ato administrativo.

Em se tratando de vício material, o novo lançamento acabará alterando os elementos substanciais do lançamento, o que resultará na cobrança de um tributo diferente, ou em valor diferente, ou apurado por critérios diferentes, ou de outro sujeito passivo, assim por diante, situação que não pode se valer do prazo decadencial previsto no art. 173, inc. II, do CTN.

Versando sobre os efeitos resultantes das alterações promovidas pelo lançamento superveniente, este CARF assim se posicionou:

“VÍCIO MATERIAL - Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável, ao montante devido do imposto e ao sujeito passivo, se estará diante de um lançamento autônomo que não se confunde com o lançamento refeito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. (...)”. (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator José Raimundo Tosta Santos, Acórdão nº 102-47829, Sessão de 16/08/2006)

Nessa mesma linha de entendimento, peço vênica para destacar também trecho do voto proferido pelo i. Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, que verificou a indevida aplicação do vício formal e externou seu entendimento para que fosse reconhecido o vício material do lançamento. Veja-se:

*“Em suma, entendo que o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais. **No presente caso, um novo lançamento forçosamente modificará a base impositiva, com óbvios reflexos no cálculo do montante do tributo devido, (...)”*** (CARF, 1ª Conselho, 7ª Câmara, Relator Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Acórdão nº 107-06.757, Sessão de 22/08/2002) – destacou-se

⁶ Paulsen, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: ESMAFE, 2010: p. 1194.

Feitas essas considerações acerca da aplicação do vício formal e do vício material, passo a analisá-las à luz do presente caso.

Como bem destacado pela i. Conselheiro Relator, o auditor fiscal aplicou “*alíquota equivocada (20% quando deveria ser 11%)*” bem como “*base de cálculo sem a observância dos limites legais*”, ensejando em “*um lançamento fiscal com valores que englobou o valor concernente ao fato gerador devido pela Recorrente e o valor não devido pela Recorrente, que são: os valores decorrentes da alíquota de 9% (20% - 11%) e do excedente da base de cálculo (100% das receitas obtidas - base de cálculo com observância dos limites)*”.

Destarte, restou evidente que o montante autuado não corresponde àquilo que o contribuinte deveria ter pago, o que leva ao entendimento de que o cálculo do montante devido – elemento intrínseco do lançamento – não foi devidamente realizado, o que enseja em patente ofensa à legislação que rege a hipótese de incidência do presente débito, situação esta passível de anulação por vício material, e não por vício formal.

Não sendo permitido verificar o montante efetivamente devido pelo contribuinte, fato imprescindível para a constituição do presente débito, é certo que o lançamento não concretizou a comunicação jurídica necessária para que o mesmo tenha validade, devendo, assim, ser extirpado do mundo fenomênico.

Portanto, verifica-se que não houve equívocos no preenchimento dos requisitos formais do lançamento, de forma a preterir o direito de defesa da Recorrente, posto que esta apresentou, inclusive, defesa tendente a demonstrar a nulidade do ato administrativo.

O que houve, *in casu*, foi a adoção de alíquota e base de cálculo equivocada, alterando os elementos substanciais/intrínsecos do lançamento, qual seja, o cálculo do montante devido, incorrendo em flagrante vício material.

Cabe ressaltar que eventual lançamento passível de ser constituído posteriormente em virtude desta anulação seria totalmente dissociado da presente NFLD, posto que demandaria uma nova fiscalização e apuração dos montantes porventura devidos, levando-se em consideração o que restou aqui consignado, certamente com valores diversos da presente autuação, e não um mero aperfeiçoamento formal, razão pela qual entendo estarmos diante de um vício material.

Ante todo o exposto, mais uma vez pedindo vênias ao i. Conselheiro Relator, voto no sentido de **CONHECER DO RECURSO E DAR-LHE PROVIMENTO para RECONHECER A NULIDADE DO LANÇAMENTO, POR VÍCIO MATERIAL.**

É como voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues.