



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

Processo nº 10320.007158/2008-15
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2403-001.360 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente UB UNISÃO LUÍS EDUCACIONAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2003 a 31/10/2007

CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO DISPONIBILIZAÇÃO DE TODOS OS DOCUMENTOS. NULIDADE. LANÇAMENTO. VIOLAÇÃO AO REQUISITO DE VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. VÍCIO MATERIAL. PREJUÍZO COMPROVADO.

Considera-se cerceado o direito de defesa quando o contribuinte não tem acesso a todos os documentos da ação fiscal que motivaram a lavratura do Auto de Infração ou da NFLD, maculando o conteúdo do ato administrativo, requisito essencial para sua validade, o qual, uma vez desrespeitado e comprovada a ocorrência de prejuízo, acarretará o reconhecimento de vício material e a consequente nulidade do ato viciado e dos posteriores que dele dependam ou sejam consequência.

Processo Anulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, reconhecendo a nulidade por vício material. Vencido o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, que entendeu que todos anexos eram de conhecimento da recorrente.

Carlos Alberto Mees Stringari – Presidente

Cid Marconi Gurgel de Souza – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Cid Marconi Gurgel de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Maria Anselma Coscrato dos Santos e Marcelo Magalhães Peixoto.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado às fls. 272 a 293 contra decisão da 5ª turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Juiz de Fora/MG (fls. 244 a 255) que julgou PROCEDENTE o AIOP nº 37.162.254-9 no valor originário consolidado de R\$ 472.867,11 (quatrocentos e setenta e dois mil, oitocentos e sessenta e sete reais e onze centavos).

Segundo o relatório fiscal às fls. 89 a 104, o crédito exigido refere-se às contribuições previdenciárias destinadas a terceiros (INCRA, SESC, SEBRAE, Slário-Educação).

Informou a auditoria que na data fixada no MPF e no Termo de Início de Ação Fiscal, a empresa ficou ciente de que deveria deixar à disposição do fisco um rol de documentos solicitados mediante TIAD – Termo de Intimação para Apresentação de Documentos.

Entretanto, na data firmada para esta apresentação, comunicou a recorrente que só alguns documentos foram encontrados, tendo sido estes, portanto, apresentados, juntamente com um CD-R. Posteriormente, foi expedido outro TIAD, nesse constando a necessidade de ser apresentada documentação relativa aos controles de carga horária e pagamentos aos docentes.

Ademais, em 26/02/2008 foi expedido outro TIAD requerendo a apresentação de documentos ainda não exibidos pela empresa. Em resposta a esse termo, a recorrente apresentou arquivos digitais referentes às informações de carga horária e pagamento aos docentes (competências 02/2007 a 10/2007).

Posteriormente, outros TIAD's foram emitidos pelos motivos expostos no relatório fiscal que se resumem na necessidade de serem apresentados outros documentos ou os mesmos solicitados anteriormente, bem como na necessidade de serem esclarecidas outras informações (contábeis, fiscais, financeiras) à fiscalização.

A auditoria esclareceu ainda alguns pontos arguidos em ofício pela recorrente e considerou que os questionamentos realizados à empresa foram precisos e determinados para apurar a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária. Todavia, constatou-se que houve pagamento a segurados diversos, não tendo sido estes registrados para fins de despesas com o pessoal, o que poderia revelar o fenômeno do suprimento de caixa, situação que demonstra a atitude evasiva do contribuinte com relação ao cumprimento de suas obrigações tributárias.

Em síntese, a fiscalização tentou demonstrar que a recorrente pagou um certo número de funcionários, em sua maior parte docentes durante maio de 2003 a outubro de 2007, mas que não registrou esse fato em registro contábil próprio, inclusive não declarando em GFIP e nem apresentou toda a documentação solicitada pelo fisco, impedindo que tais valores estivessem sujeitos à tributação, o que levou a auditoria a proceder à aferição indireta nos

moldes do art.33, parágrafos 3 a 6 da Lei n 8.212/91, constituindo-se a autuação em levantamentos explicados abaixo pela tabela:

Levantamento	Descrição
AFC	Aferição Indireta cuja base de cálculo foi o maior dos montantes observados no levantamento FPC (valores não declarados em GFIP);
AFD	Aferição Indireta cuja base de cálculo foi o maior dos montantes pagos a título de remuneração complementar dos membros da diretoria para o período fiscalizado (pagamento de utilidades – aluguel, contas de energia elétrica);
AFI	Aferição Indireta cuja base de cálculo foi o maior dos montantes observados dentre as competências abrangidas pelo levantamento SPR, em que os segurados empregados não foram inscritos regularmente e, os que foram inscritos, tiveram o registro tardio.

Vale destacar que a fiscalização lavrou autuações de acordo com cada contribuição previdenciária específica, tendo sido feita a divisão por rubricas das obrigações principais e das obrigações acessórias, imputando a responsabilidade do pagamento aos sócios dirigentes e juntando aos autos uma vasta documentação.

Desta autuação, a recorrente foi notificada em **29/12/2008** e apresentou impugnação às fls.111 a 123, alegando:

- *O excesso de prazo da ação fiscal, que perdurou por mais de 12 (doze) meses;*
- *A ausência de empecilhos para o trabalho do fiscal, bem como a de fraude por parte dos gestores, considerando que a ausência de falhas é da essência humana, não podendo, portanto, a atitude da empresa já ser entendida como fraudulenta;*
- *A ilegitimidade do administrador não sócio como corresponsável pelo pagamento do crédito tributário;*
- *A ocorrência do cerceamento de defesa por falta de informações/anexos necessários ao Auto de Infração;*
- *A inexistência dos fatos geradores contidos nas planilhas dos anexos do Auto de Infração, considerando que não reconhece o teor dessas planilhas e consequentemente das hipóteses de incidência.*

Por fim, requereu a improcedência do crédito previdenciário exigido no Auto de Infração de Obrigação Principal.

Instada a manifestar-se acerca da matéria, a 5 turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Juiz de Fora/MG proferiu decisão (acórdão 09-35.350) nos seguintes termos:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/05/2003 a 31/10/2007

AÇÃO FISCAL. DURAÇÃO. LANÇAMENTO. VALOR. CO-RESPONSABILIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA. ELEMENTOS DE PROVA.

A legislação não limita o máximo de tempo que uma ação fiscal pode perdurar, apenas determina providências periódicas para sua continuidade.

O valor correto das autuações decorrentes de mesma ação fiscal são os constantes de cada um dos lançamentos, sumarizados em termo próprio.

O administrador não sócio é co-responsável pela dívida lançada observados os requisitos legais.

Não há cerceamento de defesa por falta de anexos integrantes do lançamento se esses encontram-se devidamente juntados ao processo como parte da autuação e decorrem de cópias de documentos por terem sido fornecidos pelo próprio sujeito passivo.

Os elementos de prova encontrados pela auditoria-fiscal no curso da ação podem ser usados para subsidiar o lançamento.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Irresignada com a decisão supra, a recorrente apresentou recurso voluntário às fls.272 a 293 ratificando grande parte dos argumentos apresentados na impugnação e alegando:

- *Inicialmente a ocorrência de decadência parcial (05/2003 a 11/2003);*
- *A impossibilidade da ação fiscal ter como objeto os mesmos fatos analisados pelo fisco em momento anterior;*
- *Os vícios contidos no arbitramento, haja vista que a técnica utilizada não se embasou em lei;*
- *A não ocorrência da situação passível de tributação;*
- *O erro no cálculo das contribuições.*

Ao final, requereu o conhecimento e o provimento do recurso voluntário para que a decisão de 1 instância fosse reformada, tendo também sido postulada a intimação do advogado para sustentar oralmente as razões recursais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza, Relator

I – DA NULIDADE VERIFICADA NA AUTUAÇÃO:

I.1 – DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA:

A recorrente alega a ocorrência de nulidade relativa ao cerceamento de seu direito de defesa, considerando que não foram disponibilizados todos os anexos da autuação quando da ciência do lançamento pelo contribuinte.

Verificando os autos atentamente, não encontrei todos os 30 anexos alegados pela recorrente como faltantes, o que dificulta o exercício pleno do direito de ampla defesa do contribuinte.

Ora, a fiscalização em tela tem como questão nodal a exigência de valores fruto de uma aferição indireta cuja base de cálculo foi arbitrada com fundamento em uma planilha. Como o contribuinte pode defender-se amplamente se a fiscalização não disponibiliza esse documento?

Não se admite que a fiscalização entenda que os documentos fornecidos pelo próprio contribuinte não terão a apresentação obrigatória. A planilha, como a própria auditoria menciona, reporta-se aos professores com suas cargas horárias e salários, ou seja, é essencial para o deslinde das controvérsias aqui encontradas.

Além disso, é dever da fiscalização instruir os AI's ou NFLD's com todos os elementos de prova que serviram para a formação do juízo de que o sujeito passivo incorreu em descumprimento de obrigação tributária, *in verbis*:

Decreto n 7.574/2011

Art.38.A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

§1º Os autos de infração ou as notificações de lançamento, em observância ao disposto no art. 25, deverão ser instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência.

Desse modo, se a fiscalização entende que um dos motivos da autuação foi a informação obtida por uma planilha com dados de salário e carga horária de professores, esse documento é essencial para motivar o lançamento e deveria ter sido trazido pelo agente fiscal.

Ademais, a ausência de documento relevante para a caracterização da infração ofende ao princípio do devido processo legal, do qual também decorrem o

contraditório e a ampla-defesa, sustentáculos do nosso Estado Democrático de Direito previstos na Constituição Federal de 1988:

Art.5 – (...)

(...)

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

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.

Sem a planilha, ressalte-se, no momento da ciência da autuação, o contribuinte não pode exercer de modo útil e pleno sua defesa.

Assim, deve a autuação ser nula na forma do Decreto 7.574/2011, *in verbis*:

Art. 12. São nulos (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 59):

I - os atos e os termos lavrados por pessoa incompetente; e

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

Portanto, imprescindível o reconhecimento da nulidade no caso em tela.

1.2 – DA NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL:

Reconhecida a nulidade do lançamento, há que se destacar que, sendo um ato administrativo, regulado pelo art.142 do Código Tributário Nacional, só será nulo se violar algum requisito de validade dos atos praticados pela Administração Pública.

Segundo as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello, o ato administrativo, em uma visão mais resumida, possui apenas **2 (dois) elementos: conteúdo e forma**. Desse modo, o administrativista compila o entendimento majoritário da doutrina que identifica 5 (cinco) elementos do ato administrativo: sujeito, forma, objeto, motivo e finalidade.

Ainda seguindo os ensinamentos desse doutrinador, entende-se que a validade do ato administrativo fica ameaçada quando se verifica um desrespeito, um não atendimento a um dos requisitos, visto que o ato só será válido se todas exigências forem cumpridas concomitantemente.

Assim, elenca seis requisitos, que devem ser respeitados simultaneamente pelo agente administrativo quando da utilização da prática de um ato público. São eles: **1-** Requisito Teleológico (Finalidade); **2-** Primeiro Requisito Objetivo (Procedimental); **3 -** Requisito Subjetivo (Sujeito); **4 -** Segundo Requisito Objetivo (Motivo); **5 -** Requisito Lógico (Causa); **6 -** Requisito Formalístico (Formalização).

No caso em tela, o requisito violado pelo agente fiscal foi o segundo requisito objetivo (motivo), tendo em vista que concluiu erroneamente que a base de cálculo deveria ser **aferida com base em uma planilha, esta nem sequer disponibilizada ao contribuinte, violando**

norma legal que determina a juntada, pelo agente fazendário, de todos os elementos que formaram sua convicção de que o sujeito passivo infringiu obrigação tributária.

O motivo do lançamento, portanto, baseou-se em fatos que não ocorreram ou, se ocorreram, conforme entendimento do fiscal, não foi capaz de proporcionar a participação do contribuinte no controle da legalidade do ato administrativo, visto que sem o acesso a alguns anexos do Auto Infração ficou impossibilitado o exercício pleno do seu direito de defesa.

O lançamento ocorrido no caso em tela violou o requisito do motivo e ainda prejudicou o direito de defesa do contribuinte, ora recorrente, maculando todo o conteúdo da autuação, motivo pelo qual a espécie de vício encontrada é material.

Diferente do vício formal, que está relacionado à exteriorização do ato administrativo, a forma através da qual o ato produzirá seus efeitos, o vício material prejudica todo o conteúdo, e, nos casos de cerceamento de defesa, é insanável, por ter impedido a participação plena do contribuinte em algum momento (no caso, no primeiro momento – impugnação), violando direito fundamental, que, por sua natureza, deve ter aplicação imediata, segundo Texto Constitucional:

Art.5 – (...)

(...)

§ 1º - As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

Os neoconstitucionalistas defendem ainda que, por esse caráter de aplicação imediata, os direitos fundamentais possuem efeitos irradiantes. Em outras palavras, a importância do respeito a esses direitos são de tamanha importância que, todas as funções do Estado (legislativa, executiva e judiciária) devem trabalhar para atingir os ideais contidos nos direitos fundamentais, uma das premissas de um Estado Democrático de Direito.

Além disso, essa violação dificulta o controle da legalidade, também realizado pelo Contencioso Administrativo, órgão da Administração Pública de composição democrática (conselheiros provenientes de cargos públicos – auditores fiscais e conselheiros representantes dos contribuintes – indicados por setores de relevante atuação no cenário econômico).

Por todo o exposto, verifica-se que a nulidade ocorrida no caso em tela é decorrente de presença de vício material no lançamento (agente fiscal deixou de trazer os elementos relevantes para a lavratura do Auto, cerceando o direito de defesa do sujeito passivo, este sem acesso à documento essencial para o deslinde do caso), razão pela qual o prejuízo alberga todos os atos realizados posteriormente ao lançamento (à ciência do contribuinte da autuação) na forma do §1 do art.12 do Decreto 7.574/2011, anulando assim todo o processo administrativo tributário, *in verbis*:

Art. 12. São nulos (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 59):

(...)

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

Contudo, todo o processo administrativo encontra-se maculado em decorrência da nulidade do lançamento (ato inaugural do qual decorrem todos os outros).

Processo nº 10320.007158/2008-15
Acórdão n.º **2403-001.360**

S2-C4T3
Fl. 372

CONCLUSÃO

Voto pelo CONHECIMENTO do recurso voluntário para reconhecer a nulidade do AIOP 37.162.254-9.

E como voto.

Cid Marconi Gurgel de Souza.