



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

Processo nº 10640.004850/2008-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.089 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente SANTA CASA DA MISERICÓRDIA DE JUIZ DE FORA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004, 01/03/2004 a 31/12/2004

FALTA DE APRESENTAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DA ALÍQUOTA APLICADA. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

Por afetar requisitos do lançamento, previstos no art. 142 do CTN, a omissão do fisco em demonstrar a base de cálculo e apresentar as alíquotas aplicadas acarreta na declaração de nulidade da lavratura por vício material.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para declarar a nulidade do lançamento por vício material. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que declarava a nulidade por vício formal.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo – Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 09-25.451 de lavra da 5.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Juiz de Fora (BA), que julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir o Auto de Infração – AI n.º 37.168.147-2.

A lavratura foi efetuada para exigência das contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais, das quais parte foi descontada pela entidade.

De acordo com o relatório fiscal, fls. 11/14, os fatos geradores das contribuições lançadas foram verificados mediante análise de folhas de pagamento, recibos, termos de rescisão de contrato de trabalho, escrita contábil e arquivos digitais.

Informa-se que as remunerações em questão não foram declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, as quais foram discriminadas nas planilhas de fls. 15/16 e 17/24.

Afirma-se que a entidade, por estar em débito com a Seguridade Social, teve o seu pedido de reconhecimento de isenção da cota patronal, protocolizado sob o n.º 37005.002094/2004-53, em 15/06/2004, indeferido pelo INSS.

A decisão de primeira instância, fls. 1.039/1.052, consignou que a entidade não teve o seu direito à isenção reconhecido pela administração tributária, mas, mesmo que o tivesse, não haveria interferência no lançamento sob cuidado, posto que neste são contempladas exclusivamente as contribuições dos segurados.

A seguir, o órgão *a quo* decidiu contrariamente aos argumentos da empresa de que o lançamento estaria eivado de nulidade, em razão da falta de demonstração clara dos elementos necessários a boa compreensão do débito, de que havia guias de recolhimento não apropriadas e de que seriam inconstitucionais os acréscimos legais impostos.

Inconformada, a entidade interpôs recurso (fls. 1.060/1.101), no qual, em apertada síntese, alegou que:

- a) o recurso é tempestivo;
- b) o AI é nulo, em razão da incompletude nas informações necessárias ao exercício do direito de defesa do autuado;
- c) o relatório fiscal indica que as alíquotas aplicadas são aquelas constantes no Discriminativo Analítico do Débito – DAD, todavia, neste discriminativo não são apresentadas as alíquotas, mas apenas as supostas diferenças apuradas;
- d) o Relatório de Lançamentos não indica a origem dos lançamentos efetuados e as planilhas demonstrativas apresentadas dizem respeito apenas à competência 03/2004 e, mesmo em relação a esta, foram destacados apenas os valores pagos aos contribuintes individuais;

e) não deve ser aceito o argumento da DRJ de que omissões do fisco em seu relatório e anexos poderia ser suprida com elementos de outro processo administrativo fiscal;

f) para apuração das contribuições dos segurados é necessário que se verifique, no presente caso, se estes já não haviam feito os recolhimentos, posto que há contribuintes individuais, que já efetuavam sofriam a retenção da contribuição em outras empresas, conforme quadro apresentado;

g) apresenta o caso da segurada Ana Cláudia Venâncio para demonstrar que a resposta do fisco à diligência fiscal está equivocada;

h) é necessária a realização de diligência complementar, para que se verifique os valores recolhidos pelos segurados, sem a qual ficará prejudicado o direito de defesa do sujeito passivo;

i) os quesitos formulados pela autoridade julgadora de primeira instância, mais especificamente os de letras “a”, “b” e “c” não foram respondidos a contento;

A seguir, a recorrente passa a questionar o indeferimento do seu pedido de reconhecimento da isenção das contribuições previdenciárias e a não consideração da sua condição de isenta.

Por fim, são apontadas inconstitucionalidades para a multa e os juros aplicados.

Ao final, pede a nulidade do AI, a realização de diligência fiscal complementar, o reconhecimento da sua condição de entidade isenta ou a retificação dos valores lançados a título de multa e juros.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Questões acerca da condição de isenta

Alegações relativas à condição de isenta da entidade recorrente não têm pertinência com o lançamento ora tratado, posto que a isenção pretendida não alcança as contribuições dos segurados, únicas contempladas no AI sob cuidado.

Nulidade

Passemos a tratar dos motivos invocados pela recorrente para justificar o seu pedido de declaração de nulidade do lançamento.

a) falta de indicação da base de cálculo e das alíquotas aplicadas

Acerca da alegada omissão do fisco quanto à apresentação das alíquotas aplicadas no lançamento, o órgão recorrido assim se manifestou:

“As alíquotas utilizadas estão também diretamente ligadas a apuração da própria autuada, com base na legislação reguladora, ao fixar os valores dos descontos feitos nos pagamentos dos segurados, seja eles empregados, sejam contribuintes individuais. Portanto, até em função da preceito do art. 30 da Lei de Introdução ao CCB, não pode a mesma alegar o referido desconhecimento de alíquotas utilizadas pela auditoria fiscal que são previstas na lei 8212/1991.”

O fisco no seu relato, em item específico, tratou das alíquotas e base de cálculo nos seguintes termos:

8. BASES DE CÁLCULO - ALÍQUOTAS APLICADAS:

8.1. Para o cálculo das contribuições devidas pela empresa foram utilizadas como bases os valores originários das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e os valores pagos ou creditados aos segurados contribuintes individuais, lançadas nas folhas de pagamento/recibos de pagamentos e escrituração contábil;

8.2. As alíquotas utilizadas para o cálculo das contribuições a cargo da empresa, foram aquelas previstas na legislação vigente em cada período e se encontram discriminadas no DAD, anexo da AI.

Analisando o Discriminativo Analítico do Débito – DAD, verifica-se que neste não foram discriminadas as alíquotas utilizadas, posto que o documento apresenta apenas as diferenças de contribuição verificadas, não se demonstrado sobre qual base tributável incidiram as contribuições e quais as alíquotas foram aplicadas.

De se concluir que efetivamente a alíquota não foi apresentada explicitamente.

Seria tal situação motivo para nulificar a lavratura? A princípio não. É, antes de outra providência, necessário que se verifique se o sujeito passivo teria como identificar, com base em outros anexos do auto de infração, quais alíquotas foram aplicadas.

A alíquota para a contribuição dos segurados empregados varia em função do valor da base de cálculo, conforme tabela reajustada periodicamente por ato do Poder Executivo. Assim, para que o sujeito passivo possa impugnar com amplitude o lançamento da contribuição dos segurados empregados, há, ressalvados os casos de aferição indireta da base de cálculo, que se indicar, para cada segurado, pelo menos, qual a remuneração foi adotada e qual a contribuição encontrada. É que com esses elementos o contribuinte pode se contrapor à tabela utilizada (caso não seja aquela vigente quando da ocorrência dos fatos geradores) e sobre os próprios percentuais aplicados (caso haja discordância em relação à aplicação da própria tabela).

Analisando as planilhas de fls. 15/16 encontra-se lançado o valor global da contribuição dos segurados empregados devida, todavia, não consta a base de cálculo que foi utilizada. Sobre essa questão, a DRJ afirmou:

“Com relação a sustentada omissão das bases de cálculo no DAD, entendo que também não seja entrave à impugnação, pois os valores são decorrentes de diferenças nos descontos dos segurados (empregados e contribuintes individuais) calculados com base na folha de pagamento/na contabilidade/arquivo digital relativos aos mesmos segurados. Portanto, uma vez identificados tais valores na planilha de fls. 15/16 e no relatório de lançamentos de fls. 06/07, por categoria de segurados, perfeitamente tais valores podem ser conferidos com os referidos documentos produzidos pela empresa, cuja formalização é prevista em regulamento previdenciário. No entanto, a impugnação não situou qualquer especificação ou demonstrativo a respeito, de forma expressa e matemática, para que a confrontação com aquele exposto nos documentos de fls. 15/16 permitisse a confirmação do alegado.”

As palavras da DRJ levam-nos à conclusão de que o fisco não tem a obrigação de demonstrar os passos seguidos para apuração do tributo devido, mas apenas indicar o total apurado e os documentos que foram utilizados na verificação fiscal. O contribuinte teria, conforme entendimento do órgão recorrido, que de posse do valor das contribuições lançadas, rastrear os passos seguidos pela Autoridade Lançadora para chegar à quantia devida, mediante verificação dos papéis que tenham sido analisados durante a apuração fiscal.

É possível até que, a depender do porte e do nível de organização dos dados da empresa, seja possível que esta possa efetuar esse trabalho de reconstituição da apuração fiscal, todavia essa não é a regra geral.

No caso da recorrente, em que foram analisados milhares de documentos (folhas de pagamento, recibos, lançamentos contábeis, rescisões de contrato de trabalho, arquivos digitais, etc) pertencentes a dois estabelecimentos, se não impossível, mas seria extremamente penoso ao sujeito passivo obter base de cálculo partindo da contribuição devida, numa situação em que sequer a alíquota adotada foi explicitamente apresentada.

É possível se vislumbrar que a omissão do fisco apresentar com clareza base tributável e alíquota aplicável representa atropelo ao que determina o art. 142 do CTN, *verbis*:

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.

Do dispositivo transcrito verifica-se que um dos requisitos indispensáveis ao lançamento é a apresentação da base de cálculo e da alíquota, sem as quais o sujeito passivo não tem, como verificar se o montante do tributo devido foi calculado em consonância com a legislação.

Nesse sentido, vemos que a NFLD e seus anexos não demonstram a contento elementos indispensáveis à boa compreensão da exigência fiscal, qual sejam a base impositiva e a alíquota.

Para definir o castigo jurídico a ser aplicado em razão das citadas omissões do fisco, devemos fazer um breve comentário acerca dos elementos que constituem o procedimento de lançamento, para depois tratar das consequências advindas de vícios em cada uma das partes que compõem o ato procedimental de constituição do crédito tributário e, por fim, aplicar essa teorização ao caso trazido a lume.

Compõem o ato de lançamento:

a) Requisitos: são as formalidades que integram a substância do ato de lançamento, fazendo parte de sua própria estrutura. São tratados no art. 142 do CTN, *verbis*:

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.

Assim, a descrição do fato gerador, a determinação da base de cálculo, a aplicação da alíquota para obter o valor do tributo e a identificação do sujeito passivo são considerados requisitos do lançamento.

b) Pressupostos: são as formalidades que, malgrado não integrem a estrutura do lançamento, são imprescindíveis para a formação do ato, a exemplo de cientificação do início do procedimento fiscal, intimação para apresentação de documentos, cumprimento de normas internas de Administração Tributária que interferem no cálculo dos consectários legais do crédito, equívoco na citação dos fundamentos legais, etc.

c) Condições: são providências que dão eficácia ao ato de lançamento, que sucedem a realização do mesmos, como é o caso da notificação ao sujeito passivo.

Quando a mácula situa-se nos requisitos do lançamento, deve-se fulminá-lo por vício material, nos casos em que a autoridade julgadora esteja convencida de que efetivamente ocorreu o fato gerador, todavia, houve falha na sua descrição, no cálculo do tributo ou na identificação do sujeito passivo.

Ao contrário, os vícios situados nos pressupostos e condições do lançamento acarretam em saneamento dos mesmos ou na declaração de vício formal do mesmo, quando a mácula não possa ser afastada. Nessas situações, o ato pode ser refeito, sem alteração nos seus aspectos substanciais, posto que a falha localiza-se em elemento exterior ao lançamento.

Ainda sobre os requisitos do lançamento, para as situações em que as provas colacionadas e a motivação do fisco não trazem o convencimento da ocorrência do fato gerador, posto que o mesmo não restam suficientemente demonstrados pela Autoridade Fiscal, há de se declarar a improcedência do lançamento.

Voltemos ao caso concreto. Tendo havido omissão na descrição da base de cálculo e da alíquota aplicada, houve falha no lançamento em relação a seus requisitos. Assim, tomando como referência os aspectos teóricos acima apresentados, posicionamos-nos pela nulidade do lançamento por vício material, uma vez o sujeito passivo não se contrapõe a ocorrência dos fatos geradores, mas insurge-se contra lacuna do trabalho fiscal que lhe causou prejuízo ao direito de defesa.

Conclusão

Voto pelo provimento ao recurso, para que se declare o lançamento nulo por vício material.

Kleber Ferreira de Araújo