



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12898.000161/2008-91
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.774 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO DE SÁ LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/12/2004

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa (relator), que conheceu. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Relator

(documento assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2402-004.385, proferido na Sessão de 04 de novembro de 2014, nos termos do dispositivo a seguir reproduzido:

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para anular o lançamento por vício material, vencidos a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis e o conselheiro Thiago Taborda Simões que negavam provimento.

O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/12/2004

ARBITRAMENTO. NECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO EM CONSONÂNCIA COM A LEI. AUSÊNCIA DE ESPECIFICAÇÃO DOS MOTIVOS DO ARBITRAMENTO. NULIDADE.

A motivação fática para o arbitramento precisa ser claramente apontada para justificar a medida extrema, o que não foi feito no caso presente, ocasionando a anulação dos débitos correspondentes, por vício material.

O recurso visa rediscutir a seguinte matéria: **nulidade por vício formal x nulidade por vício material.**

Em exame preliminar de admissibilidade, o presidente da Câmara de origem deu seguimento ao apelo.

Em suas razões recursais a Fazenda Nacional aduz, em síntese, que o arbitramento é um meio colocado à disposição da Administração Tributária para apurar o valor do tributo devido quando há omissão ou quando não mereça fé a contabilidade do contribuinte; que essa é a prescrição do art. 148 do CTN; que nesse mesmo sentido é o art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212, de 1.991; que ainda que se entenda não estar presente no caso hipótese de autorizadora da utilização do arbitramento, o vício seria de natureza formal; que a partir da leitura do voto condutor do Recorrido, extrai-se que o colegiado a quo entendeu que a autoridade tributária não demonstrou de forma necessária as razões que a levaram a adotar o procedimento da aferição indireta para o cálculo do tributo devido; que tal vício se refere à motivação do lançamento; que o lançamento é espécie de ato administrativo, sujeito aos termos do art. 9.784, de 1.999, que, em seu art. 50 exige que todo ato administrativo seja motivado, de forma explícita, clara e congruente com a indicação dos fatos e fundamentos jurídicos que lhe deram ensejo; que na seara tributária o art. 142 do CTN impõe a motivação do lançamento; que não se pode negar a distinção entre o fato que levou ao lançamento e a descrição desse mesmo fato pelo agente do Fisco; que o relato do motivo é chamado pela doutrina de motivação; que o motivo tem natureza material e a motivação, natureza formal; que, portanto a deficiência na motivação gera defeito de ordem formal.

Cientificado do Acórdão Recorrido, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 21/10/2015 (AR, e-fls. 1.440), a contribuinte apresentou em 05/11/2015 (e-fls. 1.490) as Contrarrazões de e-fls. 1.444 a 1.489 nas quais pede o não provimento do recurso com base, em síntese na consideração de que a própria Fazenda Nacional admite que não houve clareza na autuação e que a autuação é nula, mas sustenta que o vício que ensejou a nulidade é de natureza formal, o que não se sustentaria; que incorreções quanto aos requisitos do art. 142, do CTN atuam diretamente na estrutura do auto de infração e, portanto, não podem ser considerados vícios meramente formais; que não se trata de meros erros na

capitulação legal, mas também em equívoco na descrição fática, fatores que caracterizam o cerceamento do direito de defesa, o que configura erro material.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator.

O Recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Ante de enfrentar o mérito da questão convém esclarecer que a presente autuação decorreu de ação fiscal da qual resultou na lavratura de três autos de infração, e que constituíram três processos distintos, a saber:

1) DEBCAD nº 37.205.912-0, Processo nº 12898.000161/2008-91: Contribuição Individual – Contribuições descontadas pela empresa/cooperativa de trabalho (Aferição Indireta);

2) DEBCAD nº 37.205.908-2, Processo nº 12898.000116/2008-36: Contribuição devida a terceiros – Salário Educação;

3) DEBCAD nº 37.205.915-5, Processo nº 12.898.000163/2008-80: Contribuição devida a terceiros – Salário Educação (Aferição Indireta)

A autuação objeto deste processo é o DEBCAD nº 37.205.912-0, e se refere à exigência de Contribuição Individual – Contribuições descontadas pela empresa/cooperativa de trabalho, apurada por aferição indireta;

Pois bem, passando-se à análise do mérito, a matéria em discussão é a natureza do vício que ensejou a nulidade do lançamento, se formal ou material.

O Acórdão Recorrido declarou a nulidade do lançamento por vício material, tendo apontado como razão de decidir o fato de que o lançamento não teria sido claro quanto à definição da espécie de contribuição lançada, se a parte patronal ou a contribuição dos segurados, isso porque o auto de infração teria se referido a “contribuição previdenciária incidente sobre as contribuições efetuadas aos segurados contribuintes individuais que lhes prestaram serviços”. Tal afirmação seria incompatível com a farta fundamentação no sentido de que a autuada não seria entidade beneficente, o que sugeriria que o lançamento se refere à parte patronal. Embora anote que o lançamento adotou a alíquota de 11%, o que também indicaria que se trata de exigência de contribuição dos empregados. Enfim, desse fato, afirma o Recorrido que é possível se entender pelo cerceamento do direito de defesa.

Outro ponto apontado no Recorrido foi o de que o lançamento teria sido feito com base em aferição indireta, mas “em momento algum a autoridade administrativa buscou fundamentar a necessidade de utilização do arbitramento e, conseqüentemente, a forma de apuração indiscriminada das contribuições dos segurados com base na alíquota máxima de 11%”. Afirma que “pela forma de apuração da base de cálculo (contas contábeis x folha de pagamento), seria possível, em tese, averiguar a origem das diferenças entre as contas e apurar as contribuições efetivamente devidas pelos segurados, utilizando-se as alíquotas corretas para cada um deles”. E arremata: “tem-se que a fiscalização instaurou o arbitramento sumariamente, o que

não se admite” E daí conclui: “por esse motivo, entendo que o lançamento não foi devidamente fundamentado, deixando de apurar corretamente a matéria tributável, em ofensa ao art. 142 do CTN, em patente vício material.”

Pois bem, para maior clareza, transcrevo trecho do Relatório Fiscal onde consta a descrição e a fundamentação da infração:

2) O contribuinte em referência está sendo notificado, através do presente Auto de Infração - AI, a recolher contribuições previdenciárias destinadas ao FPAS - Fundo de Previdência e Assistência Social, no montante de R\$ 347.813,75 (Trezentos e quarenta e sete mil oitocentos e treze reais e setenta e cinco centavos), consolidado em 22/12/2008, incidente sobre as remunerações efetuadas aos segurados contribuintes individuais que lhes prestaram serviços, arrecadadas e fiscalizadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB.

3) As bases de cálculo das contribuições foram aferidas, com base na Lei n. 8.212, de 24.07.91, artigo 33, §§, pelo valor dos saldos mensais das contas nº 411.01.08 e nº 421.01.08 "Serviços de Autônomo", em confronto com as bases de cálculos constante das folhas de pagamentos dos estabelecimentos matriz e filiais, estando tais valores claramente evidenciados no Demonstrativo do Débito - Anexo I, parte integrante deste Relatório Fiscal Inicial, onde pode constatar, por estabelecimento, a Base de Cálculo Apresentada em Folha de Pagamento, a Base de Cálculo Contabilizada, a Base de Cálculo Aferida e a Contribuição do Segurado.

E noutra passagem, mais adiante:

23) Por derradeiro, antecipando à demonstração do crédito fiscal constituído, cabe relatar que a contabilidade do Contribuinte, nas contas nºs: 411.03.10 e 421.03.10 - Aluguéis e Condomínios revelam expressivo valor pago a João Uchôa Cavalcanti Netto, presidente da entidade, que uma vez comprovado a origem de tais pagamentos na forma lançada, em nada altera o procedimento fiscal em curso. Ocorre que, depois de reiteradas solicitações verbais, culminando com a emissão do Termo de Intimação Fiscal, solicitando a exibição dos elementos que deram origem a tais lançamentos contábeis, nenhum documento foi apresentado para tal comprovação, dando origem ao lançamento do crédito fiscal a título de pró-labore, lançado à cota do Auto de Infração de nº 37.205.923-6 e nº 37.205.924-4, com fulcro no disposto no artigo 33, §§ 2.º e 3.º, da Lei 8.212/91, e que uma vez não sendo apresentada nenhuma prova em contrário, estará mais uma vez, além das provas já trazidas à colação nos itens e subitens anteriores, descaracteriza a condição de entidade filantrópica da ora Autuada por transgressão, dessa vez, ao disposto no artigo 3.º, inciso VIII, do Decreto nº 2.536/98.

Como se vê, o Relatório Fiscal, ao contrário do que se afirma no Recorrido, é claro quanto à desqualificação da entidade como isenta, passando a exigir, então, a contribuição que não foi recolhida. Especificamente sobre a alegada falta de clareza quanto ao tributo lançado, o auto de Infração também é claro quando, no item Fundamentos Legais da Rubrica, e assim descreve a contribuição objeto do lançamento, seguida da indicação dos períodos de apuração e dos fundamentos legais da exigência: **Contribuinte Individual – Contribuições Descontadas pela Empresa/Cooperativa de Trabalho**. Portanto, a meu juízo, não há dúvidas quanto a esse ponto.

Sobre a falta de explicitação das razões para o arbitramento, embora, de fato, o relatório fiscal do auto de infração deste processo não explicita essas razões, tendo apenas mencionado que o lançamento se fez por aferição indireta, seguido da fundamentação legal, o lançamento decorreu da mesma ação fiscal que ensejou o lançamento que constituiu o processo nº 12898.000163/2008-80 e lá tais razões foram explicitadas no Relatório Fiscal nos seguintes termos:

2. O contribuinte em referência está sendo notificado, através do presente Auto de Infração — AI, a recolher contribuições destinadas às Entidades: FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE, no montante de R\$ 667.319,73 (Seiscentos e sessenta e sete mil trezentos e dezenove reais e setenta e três centavos), consolidado em 22/12/2008, incidente sobre os valores lançados sob o título da Conta N.ºs: 411.01.07 e 421.01.07 - "Indenizações Trabalhistas", nos exercícios de 2003 e 2004, Conta N.º 410.10.10008 — "Acordo Judicial Trabalhista — Docente" e Conta N.º 420.10.10008 — "Acordos Judiciais Trabalhistas — Administrativos", para o exercício de 2005, com base nos fatos e fundamentos a seguir transcritos, em decorrência da prerrogativa da Receita Federal do Brasil - SRFB de arrecadar e fiscalizar contribuições devidas às outras entidades e fundos, às quais se aplicam as regras gerais de contribuição previdenciária, por serem comum as bases de cálculos passíveis de incidência contributiva de ambas as contribuições.

2) O Contribuinte, no início dos trabalhos de Fiscalização, foi intimado em 13/05/2008, com a emissão do Termo de Início da Ação Fiscal — TIAF, a apresentar a documentação que ensejou os lançamentos contábeis efetuados na contas acima mencionadas tais como: processos trabalhistas, inicial, sentença/acordo, GPS - Guias da Previdência Social e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social- GFIP's.

3) Antecedendo a emissão do segundo Termo de Intimação Fiscal com referencia ao tema específico, que ocorreu em 23/09/2008, no sentido de não retardar ainda mais a análise de toda documentação a ser compulsada, logo após fazer os primeiros exames na contabilidade do Contribuinte, entreguei, por duas vezes, planilha no formato Excel contendo dos os lançamentos a serem analisados, ao Dr. Gustavo Valente Bittencourt, pessoa até então, segundo o próprio, designada a atender As solicitações desse Auditor Fiscal no que concerne aos trabalhos da fiscalização em curso.

[...]

5) Com a finalidade de serem prestadas as informações necessárias e indispensáveis à conclusão dos procedimentos fiscais e tendo em vista que nenhum documento fora apresentado com relação ao solicitado, emiti os Termos de Intimação de N.ºs: 03, de 09/10/2008; 04, de 11/11/2008; 05, de 27/11/2008 e 06, de 09/12/2008; sem, no entanto, obter qualquer êxito quanto ao atendimento das intimações. Tendo em vista a tentativa do Contribuinte, face a sua omissão, em não permitir a Fiscalização de chegar aos valores das bases de cálculos das contribuições devidas pela Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá Ltda., ao FPAS, Fundo de Previdência e Assistência Social e ao Financiamento dos Benefícios Concedidos em Razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho, em razão, como mais adiante ilustrado, de não preencher os requisitos legais de entidade beneficente de fins filantrópicos. **Para chegar ao valor da contribuição devida utilizou-se a prerrogativa legal de proceder a constituição do crédito fiscal pelo método da aferição indireta, com fulcro do disposto pela Lei nº 8.212/91, Artigo 33, §§. com nova redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, in verbis:**

O contribuinte, portanto foi devidamente informado, por meio de instrumento apropriado, o Relatório Fiscal, das razões que ensejaram o lançamento com base em aferição indireta.

Nessas condições, não vejo a ocorrência dos vícios apontados no Recorrido a ensejar a nulidade do lançamento. Porém, como a matéria devolvida ao Colegiado é a natureza do vício, se formal ou material, concluo que, se vício houve, este é de natureza formal, posto que relacionado a exteriorização do ato, daí concluo por dar provimento ao Recurso da Fazenda, declarando a nulidade do lançamento por vício formal.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa

Voto Vencedor

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora designada.

Em que pese o bem fundamentado voto do Conselheiro Relator, peço vênica para dele discordar, pois entendo que a Fazenda Nacional não logrou êxito em comprovar a divergência jurisprudencial.

Conforme exposto, o recurso tem como objeto a discussão acerca da natureza do vício declarado pela decisão recorrida.

Para fundamentar o seu recurso a Fazenda Nacional cita dois paradigmas, os acórdãos 203-09332 e 206-01026. Para a Recorrente mesmo que se entenda não ser correta a utilização do arbitramento no presente caso, por não ter o fiscal demonstrado adequadamente as razões que o levaram a adotar o procedimento da aferição indireta para o cálculo do tributo devido, o vício, se existente, terá natureza formal e não material. Isso porque o vício se circunscreveria à deficiência na motivação do lançamento.

Conforme exigido pelo art. 67 do RICARF, para conhecimento do recurso especial é imprescindível que a parte apresente as decisões paradigmas que serviram de base para caracterização da divergência. A Câmara Especial tem a competência exclusiva de dirimir conflitos interpretativos acerca da legislação tributária:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

...

§ 4º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

§ 5º Na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, caso o recorrente não indique a prioridade de análise, apenas os dois primeiros citados no recurso serão analisados para fins de verificação da divergência.

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 8º Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial.

§ 9º As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.

§ 11. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

Assim, para o devido conhecimento do recurso devemos analisar detidamente se há similitude fática entre os acordos recorrido e aqueles indicados para paradigmas. Vale destacar que em recursos envolvendo debate acerca da inexistência de vício ou a classificação da natureza desses, a similitude fática se torna ainda mais relevante.

No entendimento do Colegiado *a quo* além da fiscalização não ter feito a descrição correta da autuação, levando ao cerceamento do direito de defesa, também optou por realizar a exigência com base na regra do arbitramento, entretanto sem apresentar a correta fundamentação para o uso excepcional dessa forma de tributação. Com esse cenário conclui-se pelo provimento do Recurso Voluntário anulado as exigências por vício material.

Vejamos trechos do acórdão recorrido:

A Recorrente defende que a fundamentação do lançamento está em descompasso com os débitos exigidos, situação que configura cerceamento do direito de defesa e nulidade do auto de infração.

Compulsando os autos, verifica-se, em um primeiro momento, que não está clara qual contribuição se está exigindo (se cota patronal ou contribuição dos segurados), notadamente pelo fato de o auditor fiscal mencionar tratar-se de contribuição previdenciária “*incidente sobre as remunerações efetuadas aos segurados contribuintes individuais que lhes prestaram serviços*” (fl. 85).

Além disso, há farta fundamentação no sentido de destacar os motivos pelos quais a Recorrente não é uma entidade beneficente, o que sugere versar o processo sobre a exigência da cota patronal incidente sobre os pagamentos efetuados a contribuintes individuais.

Ao analisar o item 26, contudo, verifica-se que o agente fiscal aplicou a alíquota de 11% sobre a base de cálculo apurada, revelando ser a exigência de contribuição dos segurados.

A d. DRJ esclarece esse ponto da seguinte forma (fl. 1368):

“3. O Auditor Fiscal autuante desconsidera a isenção alegada pela empresa em relação às contribuições patronais, pelas razões que elenca e que deixamos de reproduzir, tendo em vista que o presente Auto de Infração refere-se a contribuições de segurados, não alcançadas pelo indigitado benefício fiscal.”

Com base nesses fatos, é possível entender haver cerceamento do direito de defesa, na medida em que a linguagem adotada pela fiscalização para demonstrar a contribuição exigida está equivocada.

Contudo, no presente caso, constata-se outro problema de maior magnitude, senão vejamos.

A autoridade fiscal aplicou a aferição indireta para exigir as contribuições previdenciárias, nos seguintes termos:

...

De acordo com o texto acima, é possível verificar como a fiscalização procedeu com o cálculo da exigência contrapondo contas contábeis com valores lançados nas folhas de pagamento.

Constata-se também que foi utilizada a alíquota de 11% de forma indiscriminada, tendo o lançamento resultado na apuração da planilha constante no ANEXO I (fl. 99).

De acordo com a referida planilha, percebe-se que o agente fiscal utilizou aferição indireta de forma global, contrapondo os saldos totais das contas contábeis com as folhas de pagamento.

No entanto, pela forma de apuração da base de cálculo (contas contábeis x folhas de pagamento), seria possível, em tese, averiguar a origem das diferenças entre as contas e

apurar as contribuições efetivamente devidas pelos segurados, utilizando-se as alíquotas corretas para cada um deles.

Ocorre que, em momento algum a autoridade administrativa buscou fundamentar a necessidade de utilização do arbitramento e, consequentemente, a forma de apuração indiscriminada das contribuições dos segurados com base na alíquota máxima de 11%.

...

Observa-se, portanto, que duas foram as motivações para a decretação do vício material: 1) correta descrição da autuação e prejuízo para defesa e 2) ausência de motivação para aplicação da aferição indireta, situações não presentes nos acórdãos paradigmas. Vejamos.

O acórdão **203-09.332**, trata auto de infração para exigência de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — COFINS, motivado pela suspensão da imunidade do contribuinte autuado. Analisando o lançamento o colegiado entendeu pela ocorrência de vício caracterizado por erro na fundamentação da autuação, vez que foi utilizado o art. 32 da Lei nº 9.430/96, que trata de IRPJ e CSLL. Foi destacado ainda erro desde o julgamento de primeira instância, pois o fundamento do lançamento estaria baseado nas mesmas fundamentações de processos supostamente correlatos. Destaca a Relatora:

Note-se que o caput do artigo 32 acima transcrito reporta-se aos impostos (IR) e os que possuem a mesma base de cálculo (CSLL), regra esta que deverá igualmente ser aplicada ao seu parágrafo 9º, ao se referir: "Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente."

Em se tratando da COFINS, há de se observar que o comando legal inserido está originariamente no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal. Em decorrência, reitero que o lançamento é um ato declaratório da obrigação tributária, devendo-se reportar à legislação específica do tributo em análise. Pela independência da COFINS, os atos praticados, ou faltas cometidas, devem, obrigatoriamente, ser descritos no auto específico da contribuição e regidos pela lei do tempo em que foram praticados. Estas considerações preliminares são importantes, sobretudo no tocante à prova, pois "a prova" regida pelo direito substantivo há de se ater aos fatos trazidos no processo e com estes ter dependência. Não há como tratar a COFINS como decorrente do IR porque assim não o quis o legislador.

...

Insera-se da leitura ao que determina o art. 142 do CTN que o auto de infração deve conter, com clareza e precisão, todos os elementos necessários à identificação precisa da suposta obrigação tributária que se está constituindo, a saber, a indicação precisa e objetiva das atividades que pretende tributar, indicando também, detalhadamente, as operações que ensejaram a ocorrência do fato gerador da obrigação. Esses são requisitos mínimos impostos pelo CTN para dar validade à exigência fiscal. De igual modo, tais requisitos devem obrigatoriamente estar conjugados com a respectiva "motivação" de forma a permitir ao contribuinte/interessado possa examinar a pretensão fiscal, atendendo-a ou se defendendo mediante uma devida impugnação. Em síntese, não há tipificação exata das pretendidas irregularidades, gerando, no decorrer do tempo, conseqüente cerceamento de defesa. A regra do art. 142 do CTN é de inequívoca clareza. A expressão "determinar" significa conformar por inteiro. Não permitir dúvida. Afastar zonas cinzentas. Determinar é dar perfil completo, o desenho absoluto, nítido, claro, cristalino. E tal determinação tem que ser apresentada pelo sujeito ativo, no lançamento, e não pelo sujeito passivo. Nesse sentido, tem-se que o lançamento é nulo por falta de vinculação à norma jurídica com a devida descrição dos fatos. Por outro lado, não cabe a este Colegiado dizer qual norma ou sob qual comando legal deve ou está submetida a entidade sem fins lucrativos, em especial a interessada.

Desta feita, inexistente a devida e correta motivação do ato administrativo. Não basta a mera invocação da norma jurídica, supostamente aplicável ao fato, sem que se explique

como e porque aquela norma jurídica deve ser aplicada. Motivar não é simplesmente apontar o texto da lei, eis que a isso se dá o nome de "fundamentação legal". As partes, tanto quem constitui o crédito tributário, pelo lançamento, como quem se insurge contra o ato administrativo, deverão justificar o porquê do ato administrativo ou da decisão administrativa, ou da não concordância com o ato administrativo.

Por outro lado, em decorrência do erro "ab initio", quando do julgamento em primeira instância, a Turma de Julgamento toma a tratar o presente processo como decorrente do outro onde são discutidas as exigências relativas ao Imposto de Renda e à CSLL. Nesse sentido, reproduzo o que já foi relatado: (sic) "As questões preliminares já foram julgadas no acórdão DRJ/BSB nº 04.108, quanto ao mérito (COFINS) a contribuinte não trouxe alegações específicas. DE TODO O EXPOSTO, voto no sentido de julgar procedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração."

Novamente, inexistência da devida motivação. Não há como transportar questões julgadas em outro processo quando falta identidade de matéria, um se refere ao IR e à CSLL e este à COFINS. (...)

Em verdade, o agente fiscal pode e deve efetuar o ato administrativo do lançamento de acordo com as razões de seu livre convencimento, todavia, deve explicitar as razões que o levaram a adotar este ou aquele procedimento, de maneira que seu procedimento não se configure em arbítrio; logo, imprescindível, indicar, na descrição dos fatos, os motivos que lhe formaram o convencimento", sem se reportar a outro procedimento fiscal como prova única de suas argumentações. Ressalte-se que essa exigência tem implicação substancial e não meramente formal. No mais, em se tratando de pessoa jurídica de fins não lucrativos, não basta, portanto, a autoridade julgadora dizer que houve falta de pagamento e reportar-se a artigos genéricos da lei, como se fosse uma pessoa jurídica comum, eis que necessário, sob pena de nulidade, a exteriorização da base fundamental do procedimento.

...

Da análise da decisão é possível concluir que o primeiro erro apontado está vinculado à utilização de dispositivo legal que não reflete o fato descrito pelo lançamento, exige-se COFINS com base em norma aplicável a IRPJ e CSLL. Em outro ponto o acórdão cita ainda ser imprescindível a indicação, na descrição dos fatos, dos motivos que formaram o convencimento do agente fiscal, não sendo suficiente a mera menção a outro procedimento correlato, e quanto a este último o Colegiado chega a afirmar que o vício transcenderia a esfera da mera formalidade.

Assim, longe de apresentar uma divergência, o citado acórdão é convergente com o entendimento do Colegiado Recorrido.

O outro acórdão paradigma, o **acórdão 206-01026**, trata de exigência de contribuição previdenciária inexistindo neste julgado debate acerca da ausência de descrição suficiente do fato gerador, ponto que por si só caracteriza divergência fática, afinal quanto a este ponto o acórdão recorrido foi enfático ao afirmar ter havido cerceamento de defesa do Contribuinte. De toda forma, nem mesmo o debate acerca da aplicação do arbitramento assume o mesmo viés.

No acórdão paradigma consta:

Em que pesem as alegações de que é são ilegais os procedimentos que arbitrou o salário do Sr. Valdemir Pellenz, desconsiderou a empresa Bento Antônio Borba e a consideração como empregado do Sr. Nadir da Silva, entendo que não seria ilegal nem o arbitramento nem a caracterização como empregados do sr. Nadir e Bento, posto que as duas situações encontram amparo na legislação previdenciária, nos termos do art. 33 § 3º da Lei nº 8212/91 e art. 229 do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99 (in verbis).

"Art. 33 (...).

(...)

§ 3º- Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou a sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social —INSS (...) podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício a importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

...

Entretanto, em ambos os casos há que se observar o disposto na legislação: no primeiro caso, o arbitramento somente será autorizado se verificada a ocorrência da situação descrita no citado parágrafo e, ainda, que a autoridade lançadora fundamente seu ato, informando, seja no Relatório de Fundamentos Legais do Débito ou no Relatório Fiscal da Notificação. O que no presente caso não ocorreu. Acrescente que além de verificada a situação fática, ou seja, de demonstrar os motivos que levaram à adoção de tal medida, que ensejaria o lançamento por arbitramento é, também, imprescindível a indicação do dispositivo legal que autoriza o procedimento, no caso o art. 33 §3º e/ou 6º da Lei nº8212/91.

A observância de tais procedimentos, isto é, a indicação dos fundamentos de fato e de direito do procedimento fiscal é imprescindível face à observância ao Princípio Constitucional da Legalidade Estrita, que deve ser observado tanto pela Administração, quanto pelo Administrado, além de observar ao comando constitucional de que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal (art. 5º inciso LIV da Constituição).

Não se pode olvidar que a omissão desta cautela vicia todo o procedimento em razão da flagrante violação do Princípio do Devido Processo Legal, da Ampla Defesa e do Contraditório.

Diante de tais constatações fica evidenciado que o presente lançamento não está revestido de todas as formalidades essenciais para que se considere que houve a regularidade do mesmo. Dessa forma, entendo que a parte do lançamento, relativo ao levantamento VAL: Valdemir Pellenz — arbitramento salarial período anterior GFIP, deve ser excluído do lançamento, declarado nulo, por vício formal.

Ora, inexistente no presente caso qualquer imputação de violação ao art. 33, §3º do Decreto nº 3.048/99, afinal o arbitramento tomou como base exatamente os documentos e lançamentos contábeis realizados pelo Contribuinte. Assim não há como assegurar que o Colegiado paradigmático ao analisar a situação deste lançamento concluiria pela caracterização de vício formal. Vale destacar que o acórdão recorrido, inclusive, chega a mencionar que - com base nas informações do Contribuinte - seria possível proceder com o lançamento utilizando-se da base real, sendo desnecessário o arbitramento.

Uma vez não preenchidos os pressupostos para o seu conhecimento, incabível qualquer manifestação quanto ao mérito do recurso.

Diante do exposto, deixo de conhecer do recurso da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri