



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

Processo n° 13864.000534/2010-06
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-003.472 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de abril de 2013
Matéria Contribuições Previdenciárias destinadas a Terceiros
Recorrente TIVIT TERCEIRIZAÇÃO DE PROCESSOS, SERVIÇOS E TECNOLOGIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

NULIDADE DA AUTUAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO FATO GERADOR.

É nulo o auto de infração carente de comprovação, pelo Fisco, da ocorrência do fato gerador, por incorrer em vício material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos: a) em anular o lançamento pela existência de vício, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que votou em dar provimento ao recurso; b) em conceituar o vício como material, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em conceituar o vício como formal.

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros MARCELO OLIVEIRA (Presidente), MAURO JOSE SILVA, ADRIANO GONZÁLES SILVÉRIO, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES e LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Descumprimento de Obrigação Principal lavrado em face de TIVIT TERCEIRIZAÇÃO DE PROCESSOS, SERVIÇOS E TECNOLOGIA S/A, referente às contribuições sociais incidentes sobre os valores pagos aos segurados empregados ao seu serviço, destinadas ao SENAC e SEBRAE, pertinentes ao período de 01/2007 a 12/2007, quanto ao estabelecimento Matriz.

Nos termos do Relatório Fiscal, a Recorrente (a) informou código FPAS – Fundo de Previdência e Assistência Social 566, quando deveria ter sido 515 e, por consequência, informou código de Terceiros 0099, quando o correto seria 0115.

Em virtude de tal conduta, a Recorrente teria deixado de recolher valores a título de contribuições previdenciárias destinadas ao SENAC e ao SEBRAE, pelo que foi imputado o pagamento no montante de R\$ 1.744.036,55 (um milhão setecentos e quarenta e quatro mil e trinta e seis reais e cinquenta e cinco centavos), referente aos referidos tributos.

Ciente da autuação em 22/12/2010, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva em 21/01/2011. Entretanto, foi mantida a autuação pelo acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (SP), cuja ementa assim dispôs:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS
Exercício: 2007*

As empresas de teleatendimento devem contribuir para o SENA (FPAS 515), por serem prestadoras de serviços que não se enquadram em quaisquer das atividades relacionadas na redação original do anexo II da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005.

A previsão expressa da atividade de call center no FPAS 515 pela Instrução Normativa RFB nº 785, de 19 de novembro de 2007, não tem o condão de alterar a determinação legal vigente, mas tão-somente orientar os contribuintes sobre como deve ser interpretada a lei tributária.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido em Parte*

Inconformada, interpôs Recurso Voluntário em 11/10/2011, sob exame, cujas razões podem ser resumidas às seguintes:

1) No exercício a que se refere a autuação recorrida, qual seja, o ano de 2007, a cobrança da contribuição de terceiros era regulamentada pela Instrução Normativa da SRP nº 3 de 14/07/2005, que previa que o enquadramento no Código FPAS era efetuado pela própria empresa, considerando-se, para tanto, a atividade econômica por ela exercida, de acordo com a Tabela de Códigos FPAS constante da referida IN;

- 2) A IN RFP nº 785/2007, por sua vez, trouxe nova Tabela de Códigos FPAS, alterando significativamente a forma de enquadramento das empresas nos respectivos Códigos FPAS, uma vez que vinculou o referido Código FPAS ao Código CNAE da empresa, de modo que a atividade de teleatendimento desenvolvida pela Recorrente não somente passou a ser expressamente listada na Tabela de Códigos FPAS, como também passou a ser enquadrada no Código FPAS 515;
- 3) A alteração acima mencionada, contudo, só entrou em vigor em 02 de janeiro de 2008, portanto, não havia menção expressa à atividade desenvolvida pela Recorrente no ano de 2007, tendo a própria empresa realizado seu enquadramento e procedido ao recolhimento das contribuições em questão seguindo as alíquotas indicadas para o Código FPAS 566;
- 4) No exercício de 2007, enquanto vigente a IN SRP 03/2005, não havia qualquer outro enquadramento possível para a atividade da Recorrente, senão aquele realizado, sob Código FPAS 566;
- 5) A aplicação da IN RFP nº 785/2007 a fatos ocorridos antes de sua entrada em vigor implica em violação ao art. 106 do CTN, que apenas permite a retroatividade de lei mais benéfica ou quando se tratar de lei meramente interpretativa;
- 6) É evidente a impossibilidade de aplicação retroativa de novo critério de enquadramento na Tabela de Códigos FPAS, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica e da estabilidade das relações jurídicas.
- 7) A autuação recorrida é nula em razão de não demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador, com a descrição do fato e a sua comprovação, no que diz respeito ao enquadramento da atividade realizada pela Recorrente ao Código FPAS 515 vigente no ano de 2007.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.]

Da nulidade da autuação

Afirma a Recorrente que, em 2007, período de apuração do presente auto, o enquadramento no código FPAS era efetuado pela própria empresa, a qual, por sua vez, considerando a atividade exercida, escolheu o código 566. Aduz ainda que, apenas com versão da Tabela de Códigos FPAS trazida pela IN RFP nº 785/2007, houve alteração significativa na forma de enquadramento das empresas nos respectivos Códigos FPAS e, a partir de 02 de janeiro de 2008, a atividade de teleatendimento passou a ser expressamente listada na tabela de Códigos FPAS, seguindo o código 515.

Ocorre que, à época, o enquadramento no FPAS era de fato designado à responsabilidade da empresa. Contudo, a Recorrente optou pelo código 566, código este que a excluía da obrigação de recolher determinadas contribuições, a exemplo das destinadas ao SENAC e SEBRAE.

Ora, o FPAS tem como finalidade precípua a de indicar as obrigações tributárias das empresas, de modo que a informação ao Fisco do número correspondente já indica as diversas obrigações principais e acessórias a que a empresa está submetida, permitindo, inclusive, apurar o valor da contribuição devida.

Ainda que coubesse à empresa escolher o FPAS, evidentemente que esse número não poderia ser aleatório, pois a empresa teria a seu favor um “cheque em branco” para se submeter ao regime jurídico que bem entendesse.

Nesse caso de inexistência de previsão expressa da atividade da empresa no rol dos FPAS, caberia a esta identificar aquele em que seu regime jurídico se enquadraria, o que, segundo o Fisco, foi feito pela empresa de forma equivocada, levando-a a ser autuada.

Ocorre que, conforme se observa do procedimento fiscal, em momento algum se verifica a fundamentação da autoridade fiscal para o enquadramento da atividade da Recorrente no código 515, ao invés do código 566 adotado pela empresa.

Destaque-se que, quando se trata de ato administrativo, como o lançamento tributário, por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. Assim, é formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro. [1] Segundo a mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando à consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma”, esta não se confunde com o “conteúdo” material. A materialidade é um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização”, deve-se concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento.

Com isso, tem-se que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados, aquele prescrito em lei.

Ademais, nas relações de direito público, a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. **Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso.** É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) **Por sua vez, o vício material do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.**

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Outrossim, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN.

Por fim, o art. 50 da Lei n.º 9.784/99 sustenta a necessidade de os atos administrativos, que neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses, serem motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos.

Nesse mesmo sentido, o Decreto n.º 7.574/2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, traz em seu artigo 38, §1º, a determinação de que o fato motivador da exigência deve ser comprovado:

“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.”

Ainda, o Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, determina, em seu inciso II, do art. 59, que são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa, o que ocorreu no caso em exame, uma vez que, por não saber o que levou o Fisco a entender por enquadramento diverso daquele por ela realizado, não pode a Recorrente contraditar devidamente esse entendimento.

Desta feita, comprovado está que a falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores que ensejaram a autuação, incorrendo o presente lançamento flagrante em vício material. No caso em apreço, basta uma análise perfunctória do descrito no Relatório Fiscal de fls. 36, para que não parem dúvidas acerca da fragilidade deste, que não permite um correto entendimento do Recorrente, para sua defesa, tampouco do julgador, que não possui parâmetros concretos para se basear em seu julgamento.

Por outro lado, a consulta mencionada no relatório fiscal aos órgãos “competentes”, que no entender da Fiscalização seria outro meio formal de verificação do FPAS devido, permitindo que a dúvida fosse sanada, o que poderia impedir o presente lançamento, ressalte-se contudo, que a ausência de consulta prévia, pelo contribuinte, não elide o Fisco da responsabilidade de fundamentar a autuação, demonstrando e comprovando os motivos pelos quais a atividade exercida deveria ter sido enquadrada no código FPAS 515 ao invés do 566, tampouco seria obrigação da Recorrente ter efetuado qualquer consulta, mas sim que essa obrigação, quanto a possível ilicitude do enquadramento realizado, seria do Fisco ao fiscalizá-lo, que discordando do enquadramento, deveria fundamentar e motivar as suas razões, assim não fazendo, deve ser anulado por vício material o presente lançamento.

Por todo o exposto, não vislumbro outra possibilidade, senão anular o presente Auto de Infração, por vício material.

Processo nº 13864.000534/2010-06
Acórdão n.º 2301-003.472

S2-C3T1
Fl. 8

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para votar por ANULAR O LANÇAMENTO por estar este eivado de vício material, diante da ausência de motivação adequada do fato gerador da obrigação tributária em questão.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2013

Leonardo Henrique Pires Lopes