



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

Processo nº 15885.000185/2008-87
Recurso nº 158.845 Voluntário
Acórdão nº 2401-00.367 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de junho de 2009
Matéria DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES, AFERIÇÃO INDIRETA
Recorrente INSTITUIÇÃO TOLEDO DE ENSINO
Recorrida SRP-SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2005

CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DE CONTRIBUIÇÕES - NÃO FORNECIMENTO DE DOCUMENTOS RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO - DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE CRITÉRIOS. - CERCEAMENTO DE DEFESA.

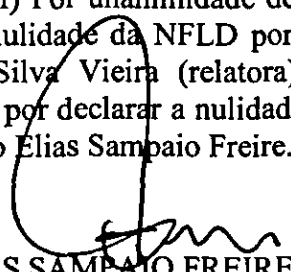
A ausência de discriminação clara e precisa dos fatos geradores enseja a nulidade da NFLD.

Ocorrência de vício de natureza material.

PROCESSO ANULADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por unanimidade de votos, em anular a NFLD; e II) Por maioria de votos, em declarar a nulidade da NFLD por vício material Vencidas as Conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira, que votaram por declarar a nulidade por vício formal. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Elias Sampaio Freire.


ELIAS SAMPAIO FREIRE

Presidente e Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Rogério de Lellis Pinto, Cleusa Vieira de Souza, Lourenço Ferreira do Prado e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.


 2

Relatório

A presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo dos segurados, da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e a destinada aos Terceiros, apuradas por arbitramento, uma vez que a empresa não disponibilizou as informações relativas ao Centro de Pós-graduação, bem como informações sobre os cursos oferecidos e professores que lhes prestavam serviços. O lançamento compreende competências entre o período de 01/2002 a 12/2005.

Os fatos geradores incluídos nesta NFLD foram discriminados por meio do levantamento AF3 – AFERIÇÃO CPG A PARTIR DE 01/2002 – BASE DE CÁLCULO ARBITRADA REFERENTE AO CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO DE BAURU.

Ressalte-se que as contribuições foram lançadas tendo em vista que a empresa perdeu a isenção da quota patronal, conforme decisão proferida através do acórdão nº 1278/2005 da 2ª CaJ.

Conforme descrito no Relatório fiscal às fls. 36, as bases de cálculo não foram apuradas na ação fiscal desenvolvida na empresa nos anos de 2000/2001, oportunidade em que foi elaborada informação fiscal sobre as ocorrências que ensejaram a cassação da isenção.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 15/12/2006, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 19/12/2006.

Não conformada com a notificação, foi apresentada defesa pela notificada, fls. 51 a 55, em que argumenta o recorrente a nulidade da NFLD uma vez que precário o critério utilizado pela autoridade fiscal para apuração da base de cálculo, estando desprovido de qualquer demonstração de fundamentos jurídicos que validem a indicação da base de cálculo.

A Decisão-Notificação confirmou a procedência, total do lançamento, fls. 60 a 61, destacando a autoridade julgadora a possibilidade da fiscalização realizar arbitramento de importâncias que entender devidas e que o fato da empresa simplesmente rebater, sem apresentar qualquer documento acaba por ratificar o procedimento do fisco.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 71 a 88. Em síntese, a recorrente em seu recurso alega o seguinte:

Preliminarmente, traz fundamentalmente a mesma arguição feita na fase impugnatória de que precário foi o critério utilizado pela autoridade fiscal na apuração da base de cálculo, onde não restaram demonstrados os fundamentos jurídicos que validariam a indicação da base de cálculo.



Incabível neste caso o argumento para justificar o arbitramento de que ao não apresentar os documentos inverte-se o ônus da prova, competindo ao recorrente provar qual seriam os valores realmente devidos.

Não cabem presunções para indicação da contribuição devida, à medida que o sistema tributário brasileiro submete-se a rigidez do princípio da legalidade, e a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária.

Novamente reitera o argumento de que o relatório fiscal apenas sinaliza a ocorrência de um arbitramento fiscal, mas não demonstra um mínimo de indícios a respeito dos correspondentes parâmetros utilizados para tanto.

Se superada as preliminares de nulidade argüidas, demonstrar-se-á a insubsistência do presente lançamento, atentatório aos primados da proporcionalidade e razoabilidade que devem lastrear a efetiva utilização do instituto da aferição.

Inova no sentido de argüir a precária fundamentação legal relacionada ao enquadramento do grau de riscos de acidentes de trabalho (SAT).

Prejudicado encontra-se o recorrente de rebater o mérito do lançamento, frente aos argumentos suscitados em sede de preliminar.

Face o exposto, requer o cancelamento da DN combatida além do reconhecimento da improcedência desta NFLD.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil, encaminhou o processo a este 2º CC sem a apresentação de contra-razões.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 127. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS PRELIMINARES AO MÉRITO

O único argumento apontado pelo recorrente, em sede de preliminar, diz respeito a nulidade da NFLD em tela, por ter a autoridade fiscal realizado o arbitramento da base de cálculo de contribuições sem demonstrar os fundamentos que determinaram a utilização do valor de R\$ 300.000,00 como salário de contribuição mensalmente.

Neste ponto, entendo que razão assiste ao recorrente. A utilização do arbitramento da base de cálculo é plenamente justificável no caso em questão, onde mesmo intimado o contribuinte se recusa a prestar os esclarecimentos e apresentar os documentos que comprovem a regularidade de recolhimento de contribuições previdenciárias. Contudo, a indicação da base de cálculo deve vir acompanhada de demonstrações que indiquem qual o critério utilizado para definição do montante. Não estou aqui, fazendo juízo de valor acerca do montante indicado pela fiscalização nesta NFLD, (no caso, R\$ 300.000,00), mas entendo que os critérios pelos quais a autoridade fiscal determinou este montante devem estar descritos na própria NFLD. Fosse, consubstanciado em número de alunos, nº de professores, valor de mensalidades, folha de pagamento de instituição congênera, valores pagos a profissionais semelhantes em outras instituição, não importa, desde que se indicasse um critério.

Aí sim, ao descrever o auditor os critérios que o levaram a determinar a base de cálculo, concordaria com a autoridade julgadora de 1ª instância, que não bastaria a empresa recorrente alegar, mas provar já que não apresentou oportunamente os documentos, qual seria a base de cálculo. Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e encaminho por anular a NFLD em questão.

Merece destaque por fim, o tipo de nulidade a ser aplicável. Pode-se identificar que a nulidade é aplicável por não ter o auditor fiscal discriminado de forma clara e precisa, os fatos geradores e fundamentação legal.

Dessa forma, entendo que a falta da descrição pormenorizada levaria a anulação da NFLD por vício formal, por se tratar do não preenchimento de todas as formalidades necessárias a validação do ato administrativo, conforme destaque abaixo.

Em uma concepção a respeito da forma do ato administrativo é incluída não somente a exteriorização do ato, mas também as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato. Nesse sentido é a lição de Maria Sylvia di Pietro, na obra Manual de Direito Administrativo, 18ª edição, Ed. Atlas, página 200.

Na lição expressa de Maria Sylvia di Pietro, na obra já citada, página 202, in verbis: “Íntegra o conceito de forma a motivação do ato administrativo, ou seja, a exposição dos fatos e dos direitos que serviram de fundamento para a prática do ato; a sua ausência impede a verificação da legitimidade do ato.”

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato. Na lição de Maria Sylvia di Pietro, pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato; pressuposto de fato, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato. A ausência de motivo ou a indicação de motivo falso invalidam o ato administrativo.

No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização. A falha na motivação pode ser corrigida, desde que o motivo tenha existido.

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo nas contribuições previdenciárias: se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha no pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento como empregado, mas o relatório fiscal falhou na caracterização; entendo que haveria falha na motivação; devendo o lançamento ser anulado por vício formal. A autoridade julgadora deverá analisar a observância dos requisitos formais do lançamento, previstos no art. 37 da Lei nº 8.212.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto voto por ANULAR a NFLD, por vício formal, pela falta de indicação clara e precisa do critério utilizado para apuração da base de cálculo quando da utilização do arbitramento.

É como voto.

Sala das Sessões, em 4 de junho de 2009



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA – Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Redator Designado

Acompanho o entendimento da relatora, a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no sentido de que: *“a nulidade é aplicável por não ter o auditor fiscal discriminado de forma clara e precisa, os fatos geradores e fundamentação legal.”*

Entretanto, ousou divergir no que diz respeito à natureza do vício que acarretou a nulidade. Entendo que se trata, em verdade, de vício material e não de vício formal, conforme demonstrado a seguir.

Peço vênia para transcrever trechos do voto do Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, condutor do Acórdão n.º 206-01175, que de forma bastante elucidativa demonstra a diferença entre vício formal e vício material e as consequências desta diferenciação:

“O vício formal, no entendimento deste julgador, relaciona-se aos requisitos de validade do ato administrativo, ou seja, os pressupostos sem os quais referido ato não produziria efeitos. Em outras palavras, guarda relação com as formalidades legais extrínsecas do lançamento. Os artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235/72, são os exemplos mais nítidos que podemos encontrar a respeito do tema, in verbis:

“Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art.11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número" Ao tratar da matéria, a Lei nº 4.717/65, que regulamenta a Ação Popular, em seu artigo 2º, parágrafo único, alínea "b", estabelece que o vício formal é:

" [...] a omissão ou observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato."

Como se observa, o ato administrativo somente terá validade se observados os pressupostos formais, extrínsecos, insculpidos nos dispositivos legais supra, entre outros, sob pena de ser anulado por vício formal. Repita-se, o requisito formal do lançamento representa a observância dos ditames estabelecidos por lei no momento de sua exteriorização.

A jurisprudência administrativa, que se ocupou do tema, é mansa e pacífica nesse sentido, senão vejamos:

"PROCESSUAL – LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL – NULIDADE – É nula a Notificação de Lançamento emitida sem o nome do órgão que a expediu, sem identificação do chefe desse órgão ou outro servidor autorizado e sem a indicação do respectivo cargo e matrícula, em flagrante descumprimento às disposições do art. 11, do Decreto nº 70.235/72. Precedentes da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recurso Especial improvido." (3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº 201-108717 – Acórdão nº CSRF/03-03.305, Sessão de 09/07/2002) "PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INEXISTÊNCIA - Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. [...]" (8ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 143.020 – Acórdão nº 108-08.174, Sessão de 23/02/2005) (grifamos) O Acórdão nº 107-06695, da lavra do então Conselheiro representante da Fazenda, Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, nos traz com muita propriedade a diferenciação entre vício formal e material, nos seguintes termos:

"[...]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.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente o sujeito passivo, como segue:

"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."

Aliás, o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, com mais especificidade, impõe ao fiscal autuante a discriminação clara e precisa dos fatos geradores do débito constituído, in verbis:

"Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento..." (grifamos) No mesmo sentido, o artigo 50 da Lei nº 9.784/99 estabelece que os atos administrativos devem conter motivação clara, explícita e congruente, sob pena de nulidade.

"Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]" Consoante se infere dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo. A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório

Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal por vício material.

Outro não é o entendimento do ilustre Dr. Manoel Antônio Gadelha Dias, ex-presidente do 1º Conselho de Contribuinte, conforme se extrai do excerto de sua obra "O Vício Formal no Lançamento Tributário", nos seguintes termos:

"[...]O defeito na descrição do fato, por exemplo, não pode caracterizar-se mero vício formal, pois a descrição do fato está intimamente ligada à valoração jurídica do fato jurídico, requisito fundamental do lançamento.

A descrição do fato defeituosa tanto pode configurar nulidade de direito material como de direito processual.

Estaremos diante da primeira situação quando o vício atinge o motivo do ato, ou seja, o seu pressuposto objetivo, que corresponde à ocorrência dos fatos que ensejaram a sua prática." (Tôrres, Heleno Taveira et al. – coordenação – "Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados – São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 348) A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

" PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO – É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercitar, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sendo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade por vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência." (1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 132.213 – Acórdão nº 101-94049, Sessão de 06/12/2002, unânime) "LANÇAMENTO – NULIDADE - VÍCIO MATERIAL – DECADÊNCIA - Nulo o lançamento quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, por se tratar de vício de natureza material. Aplicável o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN." (2ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 138.595 – Acórdão nº 102-47201, Sessão de 10/11/2005) Antes de seguir com o estudo, cabe aqui fazer um parêntese, relativamente ao efeito prático de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal ou material. No primeiro caso, na forma proposta pela nobre relatora, o prazo decadencial é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade por vício formal do lançamento. É o que se extrai do artigo 173, inciso II, do CTN.

Por outro lado, tratando-se de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da ocorrência do fato gerador do tributo, no caso do artigo 150, § 4º, do CTN, ou do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tratando-se dos artigos 173 do CTN. Ou

melhor, poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício material incorrido, conquanto que dentro do prazo decadencial acima estipulado."

É de vital importância a utilização dessa distinção para dimensionar os diferentes efeitos que, quanto à sua natureza e intensidade, cada um desses erros podem ter sobre o crédito tributário constituído. Há de se avaliar a ocorrência do erro como sendo "menos ou mais gravoso" e reforçando a idéia de que, também daí, pode-se extrair subsídios com vistas à classificação do vício como sendo de forma ou de substância.

A questão reside, assim, no estudo da natureza e intensidade do erro cometido, de cujas conclusões se extrai a classificação necessária para se definir a existência, ou não, do direito de o sujeito ativo da obrigação efetuar novo lançamento, levando-se em conta o princípio da segurança jurídica e os limites temporais dos atos administrativos.

O entendimento esposado no trecho acima do voto colacionado vai ao encontro do posicionamento doutrinário que aborda a questão. Luiz Henrique Barros de Arruda, Processo Administrativa Fiscal, Editora Resenha Tributária, pág. 82, define assim o vício formal:

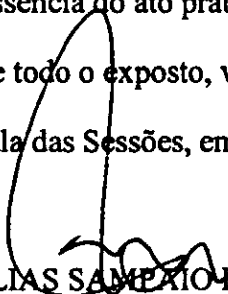
"O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal."

Por outro lado, quando o lançamento não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido.

Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

De todo o exposto, voto por ANULAR, por vício material, a NFLD.

Sala das Sessões, em 4 de junho de 2009


ELIAS SAMPAIO FREIRE - Redator Designado