



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

Processo n° 15885.000198/2008-56
Recurso n° 159.058 Voluntário
Acórdão n° 2401-00.006 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de março de 2009
Matéria COOPERATIVA DE TRABALHO
Recorrente INSTITUIÇÃO TOLEDO DE ENSINO - ITE
Recorrida SRP-SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2005

CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO - DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. - CERCEAMENTO DE DEFESA - DECADÊNCIA - SÚMULA VINCULANTE.

No presente caso, os fatos geradores ocorreram entre as competências 01/2001 a 12/2005, o lançamento foi realizado em 15/12/2006, tendo a cientificação ocorrido em 19/12/2006, dessa forma, não há que se falar em aplicação do instituto da decadência, em aplicando-se o art. 173 do CTN.

Como os valores objeto desta NFLD foram apurados sobre a notas fiscais de prestação de serviços, tendo indicado o valor da mão de obra sobre 30% da nota fiscal, deveria ter sido indicado os fundamentos legais para dita base

A ausência de fundamento legal enseja cerceamento do direito de defesa - causa de nulidade da NFLD.

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 maioria de votos em rejeitar a preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Rogério de Lellis Pinto e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira que votaram por acatar a decadência até a competência 11/2001. II) Por unanimidade de votos, em anular, por vício formal, a NFLD. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire e Rogério de Lellis Pinto.



ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Bernadete de Oliveira Barros, Cleusa Vieira de Souza, Ana Maria Bandeira e Lourenço Ferreira do Prado.

Relatório

A presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, a cargo da empresa, referentes ao valor bruto das faturas de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. O lançamento compreende a competência 01/2001 a 12/2005.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 15/12/2006, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 19/12/2006. Contudo, relevante informar que o procedimento fiscal teve início em 02/03/2006, com a ciência do MPF, servindo este como medida preparatória indispensável para o lançamento.

Não conformada com a notificação, foi apresentada defesa pela notificada, fls. 47 A 59.

A Decisão-Notificação confirmou a procedência, total do lançamento, fls. 66 a 69.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 81 a 105. Em síntese, a recorrente em seu recurso alega o seguinte:

Preliminarmente, há de ser declarada a nulidade da NFLD, uma vez que precário o critério utilizado para apuração da base de cálculo, à medida que o auditor não demonstrou os fundamentos jurídicos que o levou a utilização da base de 30% da nota fiscal.

Não existe na legislação nenhum argumento no sentido de que a base de cálculo seja baseada no grau de risco do contrato, não tendo sido indicado no relatório qualquer fundamento neste sentido.

Não indicou o auditor a fundamentação legal da aferição indireta.

O lançamento também não pode prevalecer, visto estar constatado pelo contribuinte a manifesta decadência do direito do INSS de lançar o suposto crédito. Nesse sentido, não podem prevalecer pareceres do sujeito ativo da obrigação em detrimento À CF e Lei complementar.

Inconstitucional a aplicação da taxa SELIC.

Incabível a multa aplicada, tendo em vista que não houve sonegação, fraude, aproveitamento econômico de qualquer natureza, mas tão somente o devido lançamento e a decorrente homologação.

Inova no sentido de que impossível a incidência e contribuição social sobre serviços prestados por pessoas jurídicas. Da expressa violação do art. 195, I, a, da CF/88.



Inova alegando que imprescindibilidade de lei complementar para instituir novas bases de cálculo.

Face o exposto, resulta certo que deve a NFLD em questão ser declarada nula, tanto por falta de atendimento a rigores formais quanto pela nítida falta de certeza e liquidez.

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

O recorrente reitera o pedido de aplicação da decadência quinquenal nos termos da súmula vinculante nº 08 do STF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 138. Avaliados os pressupostos e não tendo alegado preliminares, passo para o exame do mérito.

DO MÉRITO:

Em primeiro lugar, quanto a preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD, entendo cabível a sua apreciação. Nesse sentido, quanto a aplicação da decadência quinquenal, subsumo todo o meu entendimento quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido à decisão do STF, proferida recentemente. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, profiro meu entendimento.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de nº 8, senão vejamos:

Súmula Vinculante nº 8 "São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias. Cite-se o posicionamento do STJ quando do julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de nº 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:



PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º 2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de 06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de

29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF). 8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento." 9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício

seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócuentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. 16. In

casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999. 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido.(GRIFOS NOSSOS)

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso descrito acima: “A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;



II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contíguo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Em não tendo a empresa realizado qualquer contribuição sobre os pagamentos feitos a cooperativas de trabalho não há que se falar em recolhimento antecipado, posto que aplicável o art. 173 do CTN.

No presente caso, os fatos geradores ocorreram entre as competências 01/2001 a 12/2005, o lançamento foi realizado em 15/12/2006, tendo a cientificação ocorrido em 19/12/2006, dessa forma, não há que se falar em aplicação do instituto da decadência.

Cumpre-nos, ainda, destacar se o procedimento fiscal atendeu as determinações legais, quanto a sua instauração. Destaca-se como passos necessários a realização do procedimento:

- autorização por meio da emissão do Mandato de Procedimento Fiscal – MPF- F e complementares, com a competente designação do auditor fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento.
- intimação para a apresentação dos documentos conforme Termos de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;
- autuação dentro do prazo autorizado pelo referido mandato, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura da NFLD ora contestada, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes.

Todavia, em sendo devidas contribuições sobre os serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho, competiria a autoridade fiscal, indicar e explicar os fundamentos jurídicos que embasaram o lançamento. No caso, a indicação e descrição das contribuições apuradas devem ser descritas ao recorrente possibilitando o pleno exercício da ampla defesa. Ao contrário do que descreveu a autoridade julgadora de primeira instância, é evidente que o recorrente deve ter conhecimento da legislação, porém ao proceder ao levantamento de contribuições tem por obrigação o fisco possibilitar ao notificado o mínimo de demonstração da base apurada.

Como os valores objeto desta NFLD foram apurados sobre a notas fiscais de prestação de serviços, tendo indicado o valor da mão de obra sobre 30% da nota fiscal, deveria ter sido indicado os fundamentos legais, no caso as bases descritas na Instrução Normativa.

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e encaminhado 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.

A falta da descrição pormenorizada levaria a anulação da NFLD por vício formal e não material, 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 Sylvania di Pietro, na obra Manual de Direito Administrativo, 18ª edição, Ed. Atlas, página 200.

Na lição expressa de Maria Sylvania di Pietro, na obra já citada, página 202, in verbis: “Integra 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 Sylvania 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.

Não é outra a lição do mais abalizado administrativista brasileiro, Celso Antônio Bandeira de Mello. De acordo com esse doutrinador, na obra Curso de Direito Administrativo, 22ª edição, Ed. Malheiros, pág. 385, verbis: “em se tratando de atos vinculados, o que mais importa é haver ocorrido o motivo perante o qual o comportamento era obrigatório, passando para segundo plano a questão da motivação. Assim, se o ato não houver sido motivado, mas for possível demonstrar ulteriormente, de maneira indisputavelmente objetiva e para além de qualquer dúvida ou entre dúvida, que o motivo exigente do ato preexistia, dever-se-á considerar sanado o vício do ato.”

Na mesma obra, página 451, o autor afirma que “a convalidação, ou seja, o refazimento de modo válido e com efeitos retroativos do que fora produzido de modo inválido, em nada se incompatibiliza com interesses públicos. Isto é: em nada ofende a índole do Direito Administrativo. Pelo contrário”. Na lição de Celso Antônio, página 453: “A Administração não pode convalidar um ato viciado se este já foi impugnado, administrativa ou judicialmente. Se pudesse fazê-lo, seria inútil a arguição do vício, pois a extinção dos efeitos ilegítimos dependeria da vontade da Administração, e não do dever de obediência à ordem jurídica. Há entretanto, uma exceção. É o caso da “motivação” de ato vinculado expendida tardiamente, após a impugnação do ato. A demonstração, conquanto serôdia, de que os motivos preexistiam e a lei exigia que, perante eles, o ato fosse praticado com o exato conteúdo com que o foi é razão bastante para sua convalidação.”

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 n° 8.212.

Dessa análise pode ser concluído que o relatório fiscal preenche todos os requisitos formais, o que permite um regular desenvolvimento para ser julgado o mérito; ou pode ser concluído que há um vício sanável, ou o vício poderá ser insanável. No caso de o vício ser sanável, a autoridade julgadora determinará a correção da eiva pela autoridade lançadora, caso não seja corrigida deverá ser anulado o lançamento por vício formal. Caso o vício seja insanável, como por exemplo o fato indicado pelo Auditor Fiscal não consta em lei como hipótese de incidência, deverá ser dado provimento ao recurso interposto pelo contribuinte, pois se não há possibilidade de correção, não há motivo para que seja realizado novo lançamento.

Do exposto, entendo que se aplicável a anulação da NFLD, está seria por vício formal.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto voto por ANULAR a NFLD, por vício formal, pela falta de indicação clara e precisa da fundamentação legal do lançamento.

É como voto.

Sala das Sessões, em 3 de março de 2009



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA - Relatora