



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

Processo n° 17460.001025/2007-91
Recurso n° 160.132 Voluntário
Acórdão n° 2403-000.666 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de julho de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente EMPHASIS CONFECÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1993 a 31/10/2002

VÍCIO FORMAL.

Se o lançamento apresentar vício em seu processo de produção não respeitando os dispositivos de sua formalização, é caso de anulação, por vício de forma.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos em dar provimento ao recurso para anular o processo por vício formal. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro.

Ivacir Júlio de Souza – Presidente-Substituto e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto e Cid Marconi Gurgel de Souza. Ausentes os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari e Marthius Sávio Cavalcante Lobato.

Relatório

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa em epígrafe, correspondente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte dos segurados empregados, da empresa, para o financiamento da complementação das prestações por acidentes do trabalho - SAT (competências até 06/1997), financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho- GILRAT (competências a partir de 07/1997), e as destinadas a Tiros (Salário-Educação,-INCRA SENAI, SESI e-SEBRAE).

O montante lançado, incluindo juros e multa, é de R\$ 529.377,93 (quinhentos e vinte e nove mil e trezentos e setenta e Sete - reais e noventa e três centavos), abrangendo o período de 01/1993 a 11/1994, 01/1995, 03/1995 a 03/2002, 06/2002, 08/2002 e 10/2002, consolidado em 09/03/2007.

O Relatório Fiscal, às fls. 67 a 70, informa que: A presente NFLD nº 37.083.954 4 foi lavrada em substituição às NFLD's nº 35.580.333-0 e 35.580.334-8, as quais foram anuladas através das Decisões-Notificações nº 21.038/0002/2006 e 21.038/003/2006, de 04/01/2006, em função da impossibilidade técnica de saneamento de vício formal nas suas constituições, qual seja, a falta de fundamentação legal relativa à aferição indireta das bases de cálculo das contribuições lançadas;

A empresa, apesar de devidamente intimada a apresentar toda a documentação relacionada no TIAD de 07/02/2007, novamente deixou de apresentar o termo de adesão ao PAT, do MTE; o Livro Diário de 1993; e os Livros Caixa de 1994 e 1995;

Relativamente aos Livros Caixa de 1996 a 2002, foram apresentados com as mesmas irregularidades verificadas na auditoria fiscal anterior, pois continuaram sem as formalidades intrínsecas exigidas pela legislação:

- os históricos dos lançamentos não contêm a discriminação clara e precisa dos fatos que os originaram, impossibilitando a verificação, na contabilidade, dos valores reais pagos aos segurados empregados, a título de salário-utilidade (alimentação);

- o Livro Caixa de 2001 não contém escrituração dos meses de agosto a dezembro, foi escriturado somente até julho/2001;

Portanto, os levantamentos relativos ao fornecimento de salário-utilidade **foram integralmente mantidos nesta NFLD substitutiva**, nos termos da legislação previdenciária vigente à época, artigo 208 da IN nº70/2002, cujo conteúdo foi preservado nos atos normativos posteriores (artigo 788 da IN INSS/DC nº 100/2003, e artigo 758 da IN/SRP nº 03/2005);

Manifestando-se sobre as notas fiscais no relatório de primeira instância a Autoridade Julgadora manifestou que :

“A apresentação de Notas Fiscais/Faturas de compra de cestas básicas não faz prova a favor da empresa, pois os documentos não foram devidamente escriturados, com histórico identificador dos fatos contábeis, sendo impossível a sua correta identificação

na contabilidade, motivo da aferição indireta da base de cálculo, no montante de 20% do total da remuneração paga em Folha de Pagamento, subtraídas eventuais parcelas descontadas dos segurados”

Foram anexadas pela fiscalização: Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), fl. 77; Contrato Social e Alterações, fls. 78/90; cópias de documentos dos sócios e comprovante de endereço, fls. 91/93; Declarações de Ajuste Anual Simplificadas, fls. 94/109; recibos de pro labore, fls. 110/134; e GFIP's e Protocolo de Envio de Arquivos Conectividade Social, fls. 135/171.

DA IMPUGNAÇÃO

Tendo sido cientificada da NFLD em 09/03/2007, a teor da fl. 01, a Notificada, dentro do prazo regulamentar, conforme despacho de fl. 426, contestou o lançamento de crédito através do instrumento de fls. 175/187, PT 37299.001124/2007-07, juntou documentos: (Anexo nº 1 : Notas Fiscais de aquisição de cestas básicas, fls. 188/307; - Anexo nº 2: Comprovações de exibição de Notas Fiscais, fls. 308/312; - Anexo nº3 : Dissídios da Categoria, fls. 313/418; e- Anexo nº4 : Comparativo Base Cálculo real x Base de Cálculo da ação, fls. 419/4230 e alegou em síntese que:

- cumprindo acordo firmado no Dissídio da Categoria, a empresa forneceu cesta básica a seus empregados, no período de 1993 a 2002, não as integrando na base de cálculo da incidência previdenciária, conforme reiterada jurisprudência;

- as atitudes do Contribuinte foram de colaboração, e nada justifica a aplicação de arbitramento, o Código Tributário Nacional (CTN) só o autoriza *"quando não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados"*, artigos 148 e 149. Transcreveu jurisprudência;

- as cestas básicas foram legalmente adquiridas e estão efetivamente registradas no Livro Registro de Entradas de Mercadorias (apresenta relação às fls. 4);

- o valor arbitrado é aproximadamente o triplo do valor das compras de cesta básica;

- que mesmo sabendo que a empresa forneceu cestas a seus empregados, em todos os meses do período abrangido pela auditoria, a fiscalização não lançou nenhuma base nos meses em que não houve desconto dos empregados, como, por exemplo, em 12/1994 e 02/1995;- tal fato constitui uma ilegitimidade: quando a empresa descontou valores simbólicos dos empregados, é tida como fraudadora; contudo, quando nada descontou, as cestas básicas deixam de constituir base de incidência. Ou seja, a ação é ilícita e incerta;

- que a empresa cumpriu o prescrito pelo artigo 28, § 9º, letra c), da Lei nº 8212/91, pois cumpriu os objetivos do Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, estabelecido na Lei nº 6321/76, e, cabe no caso, a regra do artigo 108 do CTN, que trata de interpretação tributária;

- até mesmo os estabelecimentos fornecedores das cestas básicas estavam regularmente inscritos no MTE, e as composições nutricionais correspondiam às exigências da II, Lei;

- a exclusão do salário contribuição não decorre de um carimbo da ECT, e sim do atendimento da necessidade alimentar do empregado;

Conforme o item 42 do Dissídio formalizado através do Sindicato da Indústria do Vestuário de Sorocaba (documento anexo), **é obrigatório o fornecimento** de cesta básica, com o **desconto de 1% do valor em folha** de pagamento, descaracterizando-a como salário;

- o refazimento da Ação, ao invés de buscar a justiça fiscal, teve apenas o cuidado de recheiar o procedimento com novas citações de normas. Apresenta demonstrativo da Legislação indicada, às fls. 184/186;

- Apresenta a síntese da argumentação desenvolvida, Preliminarmente, o arbitramento se converteu em arbítrio;

- como faz parte de acordo trabalhista, a cesta básica tem caráter indenizatório, não integrando o salário de contribuição; e

- todos os demais sujeitos ativos da tributação conferem à cesta básica um tratamento especial, com redução de base de cálculo e de alíquota, sem limitação a registros no Ministério do Trabalho.

Transcreveu o artigo da IN INSS/DC nº 070/2002 que fundamentou a apuração da base de incidência de 20% da folha de pagamento, e alega que esta não é a situação fática efetiva, o contribuinte forneceu o documentário de suas compras de cestas básicas, nada justificando que se aplique outro valor como base de incidência.

Anexou as cópias dos documentos fiscais das compras efetivas, que instruem demonstrativo da divergência entre a base efetiva e a aplicada na ação fiscal.

Remete-se ao artigo 112 do CTN, afirmando que seu item II aplica-se à hipótese do auto lavrado.

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Após analisar aos argumentos da impugnante, a 11ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil - SDRJ/SPOI, São Paulo I (SP), em 19 de fevereiro de 2008, às fls. 432, emitiu o Acórdão nº 16-16.392 - 11, mantendo procedente o lançamento.

DO RECURSO

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls.451, onde reiterou as alegações que fizera em instância “ad quod”.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registros de fls. 467, o Recurso é tempestivo. Portanto, dele tomo conhecimento.

DO FATO GERADOR

De plano, não resta dúvidas de que a presente Notificação de Lançamento de Débito – NFLD, teve como fatos geradores o fornecimento de cestas básicas aos segurados empregados, em desacordo com a forma prevista na legislação específica, pois não foi comprovada a inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego - MTE.

Em resumo, as cestas básicas foram fornecidas em desacordo com o disposto no parágrafo 9º, alínea "c", do artigo 28, da Lei nº 8212/91, citado pela própria Defendente, que estabelece que somente a parcela recebida de acordo com programa de alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho não comporá a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

DOS MANDADOS DE PROCEDIMENTOS FISCAIS – MPF'S

Como se observa às fls. 74 o Mandado de Procedimento fiscal – MPF nº 09373580F00, expedido em SOROCABA, 30 de janeiro de 2007, cientificado em 07.02.07, designou a Auditora NADIA MARA SOUSA OLIVEIRA ANDRADE para proceder a ação fiscal que resultou na presente autuação.

A recorrente pretendendo fazer prova de que a autoridade fiscal tomou conhecimento das notas fiscais, juntou documentos de fls. 460 a 474.

Ocorre que analisando atentamente os documentos apresentados, nota-se que estes registram recibos referem-se a uma Fiscal cujo nome é “Desihe”, estranha à ação fiscal em comento, datados de **22/05/2003**. Aduz que não há consignado matrícula, origem e demais dados que possam identificar a “fiscal” em foco.

Resta claro que tais documentos, extemporâneos, vide fls. 461, não se referem à ação fiscal ora em apreço realizada no ano de **2007**.

DO ARBITRAMENTO

Do Artigo 112, II

O Julgador da instância ad quod assim se pronunciou no enfrentamento da alegação da então impugnante:

“Ante o exposto, não há como ser acatado o pedido da Impugnante, para que seja aplicado o artigo 112 do CTN. Isto porque não trata o presente processo de definição de infração (obrigação acessória), mas sim de notificação de lançamento (NFLD), que objetiva exigir da Notificada contribuições previdenciárias não recolhidas à Seguridade Social nos prazos previstos em lei (obrigação principal). Portanto, não há que se falar em aplicação de interpretação mais favorável ao acusado, no caso em análise.”

Neste caso, é flagrantemente equivocado interpretar o artigo 112 do CTN atribuindo-se ao ali preceituado caráter restritivo para ser observado somente quando a infração se referir às obrigações acessórias. O artigo é genérico e reporta-se às infrações tributárias e às penalidades em casos de serem suscitadas dúvidas:

*“Art. 112. A lei tributária que **define infrações**, ou lhe comina **penalidades**, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;”

Das Notas Fiscais

A nota fiscal é um **documento fiscal**, como o próprio nome indica, que tem por fim o registro de uma transferência de propriedade sobre um bem ou uma atividade comercial prestada por uma empresa e uma pessoa física ou outra empresa. **A nota fiscal é o documento legal** que o comerciante, obrigatoriamente, deve dar ao comprador e que contém o **preço** unitário e o total das mercadorias compradas.

O lançamento contábil é o registro **do fato contábil**. Todo fato que origina um lançamento contábil deve estar suportado em documentação hábil e idônea. A nota fiscal é um desses documentos.

O lançamento contábil sem o devido documento de origem é motivo de desconsideração e **não o inverso**.

A existência da documentação do fato contábil, a nota fiscal, por exemplo, não pode ser ignorada por eventualmente não ter sido corretamente efetivado o registro.

Em inúmeras oportunidades, corretamente, lavraram-se autos de infração sustentados nos registros **comprovados pelas emissões das notas fiscais**.

Tratando-se de pagamento de cestas básicas aos empregados da empresa autuada, nas circunstâncias do auto em comento, em presença das notas fiscais que registraram as compras, não há que falar em lançamento por arbitramento por ausência de base de cálculo informada na contabilidade, mas sim pelo valor efetivamente pago conforme as notas fiscais. Ademais, às fls 75, a auditora fiscal requereu, cfe. TIAD, as notas fiscais de compras de cestas básicas que, se infere, lhe foram apresentadas para , paradoxalmente, vide relatório fiscal item 2.5, fls 69 afirmar que tais documentos não prestam para registrar o fato:

*“2.5 - Importante ressaltar que a apresentação, pela defesa, nos autos da NFLD tornada nula, de Notas Fiscais/Faturas de compra de cestas básicas **não faz prova em favor da empresa**,*

eis que tais documentos não foram devidamente escriturados, com histórico identificador dos fatos contábeis, sendo impossível a sua correta identificação na Contabilidade, motivo da aferição indireta da base de cálculo no montante de 20% (vinte por cento) do total da remuneração paga”

em Folha de Pagamento, subtraídas as eventuais parcelas descontadas dos segurados, conforme determina a legislação supracitada.

LEGISLAÇÃO INSS SOBRE LEVANTAMENTO POR NF.

A lei 8.212, de 24 de julho de 1991, com as alterações da Lei 11.098/2005, artigo 33, parágrafo 3º), considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou ainda, que omita informação verdadeira (Decreto 3.048/99, artigo 233, parágrafo único).

A base de cálculo das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados pode ser apurada mediante arbitramento, com base nos contratos e nas notas fiscais ou faturas de prestação de serviço, com fundamento no parágrafo 3º do artigo 33 da Lei 8.212, de 1991, na hipótese de a contabilidade da empresa não registrar a real remuneração paga aos segurados que laborarem, por exemplo, nas eventuais obras da empresa autuada.

A Lei 8.212/91, no artigo 33, parágrafo 6º, autoriza a fiscalização a **aferir indiretamente as contribuições**, se a contabilidade **não registrar** o movimento real da remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro.

Dentro desta mesma ótica, o Código Tributário Nacional - CTN, em seu artigo 148, estabelece que quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o **valor ou o preço de bens**, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, **arbitrará** aquele valor ou preço, **sempre que sejam omissos**, ou não mereçam fé, as declarações ou esclarecimentos prestados, **ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado**, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Não é novidade e não representa nenhuma irregularidade, comprovar os registros mediante confrontação com as notas fiscais vinculadas e assim se utilizar dos valores registrados nas notas como base de cálculo para eventuais lançamentos posto que de acordo com a previsão do artigo 447, b, e c, da IN MPS/SRP 03/2005, reiterados pelo artigo 355, I e II da INRFB 971, tipificam-se situações em que se empregam tais registros fiscais na forma das retenções de 11% prevista na Lei 9.711/98 incidentes sobre as notas fiscais ou faturas de serviço emitidas.

Na mesma linha, a base de cálculo do débito, de acordo com o disposto no artigo 600, inciso I, da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, reiterado pelo artigo 450 da IN RFB 971 **pode ser apurada utilizando-se como parâmetro valores das notas fiscais** :

Art. 600: “ Para fins de aferição, a remuneração da mão de obra utilizada na prestação de serviços por empresa correspondente ao mínimo de :

I – quarenta por cento dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação dos serviços; ”

Assim, por analogia conforme previsão do artigo 108, inciso 1 da Lei 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional) não havendo critério específico a aferição se dá através dos valores pagos e informados **nas notas fiscais**.

“ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;”

A Autoridade fiscal, referendado pela Autoridade Julgadora de primeira instância, entendeu que **as notas fiscais específicas das compras de cestas básicas solicitadas no TIAD** não representavam documentos **capazes de alterar as bases de cálculo lançadas**. Neste sentido, a instância ad quod, às fls 440, assim se manifestou:

*“Ainda em conformidade com o Relatório Fiscal a **apresentação de Notas Fiscais/Faturas de compra de cestas básicas não faz prova em favor da empresa pois tais documentos não foram devidamente escriturados, com histórico identificador dos fatos contábeis, o que torna impossível sua correta identificação na Contabilidade.***

*Pelo exposto, a relação de Notas Fiscais contida na defesa às fls. 177/179 bem como os Anexos nº 1 - Notas Fiscais de aquisição de cestas básicas (fls. 188/307) nº 2 - Comprovantes de exibição de Notas Fiscais (fls. 308/312), e nº4 - Comparativo BC real x BC ação (fls. 419/423 **não são documentos capazes de ilidir o procedimento fiscal, ou alterar as bases de cálculo lançadas.** ”*

As notas fiscais oferecidas à fiscalização no documento 188/307 contêm elementos que informa as quantidades mensalmente adquiridas e o valor entre outros servindo, inclusive de suporte para se efetuar um cruzamento entre a quantidade informada e número de empregados registrados na empresa.

Assim, entendo que as notas fiscais representam efetivamente as bases dos fatos geradores.

DO MÉRITO

SOBRE AS FOLHAS DE PAGAMENTO

Como descrito no Relatório Fiscal, trata-se de NFLD lavrada em substituição anulada por vício formal. Entretanto, não foi colacionado nos autos o Relatório fiscal da primeira e tampouco juntado documentos que eventualmente embasaram aquele lançamento.

Assim em ação fiscal nova com MPF e TIAD próprios e específicos lavrou-se a notificação em comento.

Muito embora solicitadas as folhas de pagamento no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD de fls. 75 – e aqui abra-se parêntesis para revelar que não fora reiterado o que caracterizaria a não entrega e justificaria o arbitramento - é relevante observar que no Relatório fiscal de fls. 69, item 3, registra os elementos analisados na ação fiscal e essas, **as folhas**, não se afiguram listadas :

“ 3 - Elementos examinados na auditoria fiscal:

Durante a auditoria fiscal foram examinados os Livros Caixa de 1996 a 2002, GFIPs, recibos de pagamentos, Livro Registro de Entrada Livro Registro de Saída, Declarações para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Pessoa Física dentre outros .”

Também, no Termo de encerramento da Ação Fiscal – TEAF de fls. 72, no rol de documentos analisados na ação fiscal, não constam incluídas as folhas de pagamento.

Somente na planilha anexada às fls. 71, confeccionada pelos Auditores, se verificam campos com a abreviação FP, presumidamente significando folha de pagamento, e ainda assim sem informação de que fora juntado por amostragem cópias dos eventuais documento originais probatório. Ademais, também não consta no rol de documentos juntados na instrução da NFLD, cópias de folhas de pagamento: Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), fl. 77; Contrato Social e Alterações, fls. 78/90; cópias de documentos dos sócios e comprovante de endereço, fls. 91/93; Declarações de Ajuste Anual Simplificadas, fls. 94/109; recibos de pro labore, fls. 110/134; e GFIP's e Protocolo de Envio de Arquivos Conectividade Social, fls. 135/171.

Na forma do acima destacado, não parece razoável afirmar que o levantamento se processara com base nas informações das folhas de pagamento do período conforme também aduziu a Autoridade julgadora na instância primeira:

*“Assim, o critério adotado pela fiscalização no arbitramento está calcado **no princípio da razoabilidade**, uma vez que foi utilizado, como base de cálculo, o percentual de 20% do total **da remuneração paga em Folha de Pagamento**, subtraídas as eventuais parcelas descontadas dos segurados.”*

Isto exposto, a dúvida suscitada propõe razão à Recorrente quando alude em seu socorro o preceituado no artigo 112, II do Código Tributário Nacional – CTN:

*“Art. 112. A lei tributária que **define infrações**, ou lhe comina **penalidades**, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, **em caso de dúvida quanto**:*

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.”

QUANTO A INSTRUÇÃO DOS PROCESSOS FISCAIS

O Relatório Fiscal, às fls. 67 a 70, informa que:

*“A presente NFLD nº 37.083.954 4 foi **lavrada em substituição às NFLD's** nº 35.580.333-0 e 35.580.334-8, as quais foram anuladas através das Decisões-Notificações nº 21.038/002/2006 e 21.038/003/2006, de 04/01/2006, em função **da impossibilidade técnica de saneamento** de vício formal nas suas constituições, qual seja, **a falta de fundamentação legal** relativa à aferição indireta das bases de cálculo das contribuições lançadas.”*

Do registro acima, aduz que se verificaram duas decisões distintas - Decisões-Notificações nº 21.038/002/2006 e 21.038/003/2006, de 04/01/2006 - para dois processos distintos representados pelas NFLD's nº 35.580.333-0 e 35.580.334-8 anuladas por vício formal em razão da falta de fundamentação legal.

Ao juntar os elementos de processos distintos em uma única Notificação cujo motivo alegado para fazê-lo foi a impossibilidade de se proceder ao saneamento determinado, ou seja a impossibilidade de fundamentar legalmente a aferição indireta das bases de cálculos das contribuições lançadas, caracterizou-se duplo vício na medida em que se confirmou que não existia fundamentos e não individualizaram-se os processos na forma do requerido no artigo 9 do Decreto 70.235/72.

O artigo 9 do Decreto 70.235/72, na forma da redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009 preceitua que 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 e mais:**

*“ Art. 9º 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, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito..** ”*

Aduz que, já em 1993, vigorando alhures, o mesmo artigo determinava o idêntico procedimento:

*“ Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, **distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.** ~~(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)~~ ”*

DA OBSERVAÇÃO DO DECRETO 70.235/72

Na edição do Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999, o artigo 304 dispunha que as normas do procedimento e do contencioso administrativo observariam, **no que coubesse, o disposto no Decreto n 70.235/72**. Tal redação só veio a ser, tardamente, alterada pelo Decreto 6.722, de 2008, quando então vigia a Lei 11.457/2007:

“Art. 304. Compete ao Ministro da Previdência e Assistência Previdência Social, bem como estabelecer as

normas de Social aprovar o Regimento Interno do Conselho de Recursos da procedimento do contencioso administrativo, aplicando-se, no que couber, o disposto no Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e suas alterações. (revogado)

Art. 304. Compete ao Ministro de Estado da Previdência Social aprovar o Regimento Interno do CRPS. (Redação dada pelo Decreto nº 6.722, de 2008). (grifei) ”

Com a edição da Lei 11.457, na forma do artigo 25, se procedeu alteração onde a norma específica de regência do processo administrativo fiscal passou a ser a o Decreto 70.235/72 que antes era observado, no que coubesse, conforme artigo 304 do Decreto 3.048/99:

“ LEI 11.457/2007

(...)

DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Art. 25. Passam a ser regidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

I - a partir da data fixada no § 1º do art. 16 desta Lei, os procedimentos fiscais e os processos administrativo-fiscais de determinação e exigência de créditos tributários referentes às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º desta Lei;

II - a partir da data fixada no caput do art. 16 desta Lei, os processos administrativos de consulta relativos às contribuições sociais mencionadas no art. 2º desta Lei. ”

Desse modo, mediante o artigo 25 da lei 11.457/2007, a legislação só veio tornar **específico** aquilo que já se praticava, na forma do artigo 304 do decreto 3.048/99, **no que coubesse.**

Aurélio Buarque De Holanda Ferreira em sua obra Novo Dicionário da Língua Portuguesa, 2ª edição, define subsidiário como sendo algo “de importância menor, secundário, assessorio”.

Pedro Nunes na sua obra denominada Dicionário da Tecnologia Jurídica, na página 255 define que complementar é o “que serve de complemento ou para completar”.

Assim, quando o legislador levou para o bojo do Decreto 3.048/99, então norma específica, todo o Decreto 70.235 instalando-o no artigo 304, no que coubesse, descaracterizou a anterior natureza subsidiária, de ajuda, do decreto instalado para traduzi-lo em mais do que mero complemento posto que se infere que ao passar a integrar doravante o corpo do Decreto-mãe, 3.048/99, o decreto introduzido adquiriu personalidade de norma específica em razão de compor um dos artigos do albergante.

Neste diapasão, é relevante notar que o Decreto 3.048/99 não foi revogado. Sendo assim, considerando que legislação deve ser observada de forma sistêmica, nada impede que a partir da lei 11.457, este, na eventualidade, seja subsidiariamente aludido, no que couber.

Em razão de todo o exposto, entendo que o legislador não quis definir um marco no sentido de só se observar o preceituado no Decreto 70.235/72 após a edição da lei 11.457.

Desse modo, é lícito exortar o preceituado no artigo 9 do Decreto 70.235 até porque é questão procedimental obrigatória na instrução dos autos.

DO VÍCIO FORMAL

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: A) Restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração); e B) Ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” **não se confunde** com o “conteúdo” material ou objeto.

Analisando-se **as notas fiscais** das compras das cestas básicas colacionadas nos autos, não se tem dúvidas de que o fato gerador inequivocamente ocorreu. O que não ocorreu foi a devida forma de demonstração dos fatos.

A nulidade da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD é declarada quando se constata **na análise dos aspectos formais** a existência instalada de vícios insanáveis na NFLD em apreço (**grifei**)

Isto posto, o vício só pode ser sanado mediante nova NFLD utilizando-se as bases de cálculo reais e individualizando-se os processos. Na oportunidade poderá se efetuar o cruzamento ente a quantidade de cestas adquiridas, informadas no corpo das notas fiscais e nos registros do livro de entrada e saída de mercadorias, com a quantidade de empregados declarada nas folhas e nas GFIP's e assim aferir a veracidade dos documentos pela coerência ou não resultado do confronto.

Em face à circunstância relatada, deixo de enfrentar demais alegações da Recorrente por economia processual

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a

Processo nº 17460.001025/2007-91
Acórdão n.º 2403-000.666

S2-C4T3
Fl. 485

CONCLUSÃO

Desse modo, por tudo que foi exposto, voto por conhecer do recurso e , no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO determinando a nulidade da Notificação de Lançamento de Débito – NFLD nº 37.083.954 4 por VÍCIO FORMAL *AB INITIO*. Ivacir Júlio de Souza

É como voto,

Ivacir Julio de Souza - Relator