



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

Processo n° 18108.000377/2007-19
Recurso n° 252.434
Acórdão n° **2301-02.096 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de maio de 2011
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO
Recorrente ESCRITÓRIOS UNIDOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/1999 a 30/07/2000

CONTRIBUIÇÃO A CARGO DA EMPRESA - NULIDADE

A falta da exposição clara e precisa dos fatos geradores da obrigação previdenciária dificulta o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, retirando do crédito o atributo de certeza e liquidez para garantia da futura execução fiscal.

VÍCIO MATERIAL.

A impossibilidade de identificação pelo contribuinte dos fatos geradores que compõem o lançamento do crédito tributário impede a própria identificação da origem do débito, além de afrontar a princípio constitucional do devido processo legal, fulminando-o de vício material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em anular a autuação, pela existência de vício, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em declarar o vício existente como material, nos termos do voto do Redator Designado. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou pela conceituação do vício como formal. Redator designado: Leonardo Henrique Pires Lopes.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete de Oliveira Barros- Relator.

Leonardo Henrique Pires Lopes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silvério, Bernadete De Oliveira Barros, Damião Cordeiro De Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Ausência momentânea: Wilson Antonio De Souza Correa

Relatório

Trata-se de processo que retorna de diligência determinada pela extinta Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

O crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada refere-se a diferenças de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e aos terceiros, incidentes sobre a remuneração dos segurados, empregados e contribuintes individuais, que prestaram serviços à empresa no período de 11/99 a 07/00.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 215/216), o lançamento em tela resulta do desmembramento de outra NFLD, tendo em vista que parte do débito originalmente lançado está sendo objeto de discussão em ação judicial movida pela recorrente.

A recorrente impugnou o débito via peça de fls. 223 a 227, e a Secretaria da Receita Previdenciária, por meio da DN nº 21.401.4./0410/2001 (fls. 230 a 234), julgou o lançamento procedente.

Inconformada com a decisão, a notificada apresentou recurso tempestivo ao CRPS (fls. 239 a 249), alegando, em síntese, que:

Apenas com a análise dos elementos inerentes aos autos desta NFLD, não é possível chegar-se a uma conclusão exata da plenitude da hipótese fiscal, sendo necessário buscar subsídio junto aos elementos vinculados à NFLD 35.109.180-7, que restou anulada e desmembrada em decisão administrativa;

O contribuinte promoveu a compensação, nas competências 11, 12 e 13/99, de valores relativos a créditos decorrentes de ação judicial vinculada a pró-labore e autônomos, recolhidos no período de 09 a 12/94, devendo, portanto, serem excluídos do lançamento as quantias referentes a tais competências;

A competência 01/00 também deve ser excluída, tendo em vista a compensação efetivada decorrente de retenções indevidamente realizadas por tomadores de serviços, bem como recolhimentos efetuados indevidamente, sendo inadmissível que o INSS apenas considere os valores que se caracterizam como créditos seus, desconsiderando por completo os créditos do contribuinte;

São vários os erros materiais no lançamento a exigir do INSS várias retificações, sob pena de nulidade da NFLD, como a inclusão, na base de cálculo da contribuição, da rubrica denominada “verba de insuficiência de saldo (VIS)”, que não sofre incidência de contribuição previdenciária, e a não dedução de salário-família e salário-maternidade em diversas competências;

Também não foram consideradas, para abatimento, as GPS’s pagas, cujos valores encontram-se no próprio conta-corrente do contribuinte, como, por exemplo, o valor recolhido de segurados na competência 06/00, da filial /0019-96;

A NFLD está viciada por incluir débito de empregado sem qualquer menção no relatório fiscal a este respeito e, o que é pior, um valor já pago pela recorrente, gerando uma diferença de 22,64% a maior em favor do fisco para essa cobrança específica;

Requer, por fim, que, caso a NFLD seja retificada nos pontos apontados, deve o contribuinte ser novamente intimado para fins de apresentar novo recurso, devendo ser reaberto novo prazo recursal.

Da análise das razões recursais, o processo foi baixado em diligência (fl. 252), para que o fiscal notificante verificasse a existência de processo autorizando compensação de pagamento a autônomos e pró-labore, e para esclarecimentos sobre a rubrica “verbas de insuficiência de saldo” e manifestação acerca das demais divergências apontadas.

À fl. 253, a autoridade lançadora esclareceu que a ação referente às contribuições de Administradores e Autônomos transitou em julgado em 09/05/00, mas que os valores integram o parcelamento em andamento no INSS, e que a decisão judicial confere ao contribuinte o direito à compensação no referido parcelamento.

Informa que não foram apresentados documentos comprobatórios da compensação pela retenção na prestação de serviços na competência 01/00 e, relativamente aos erros materiais apontados na peça recursal, entende que o uso, pelo recorrente, do procedimento da amostragem é inteiramente inaceitável, devendo o setor de análise solicitar ao defensor da empresa a apresentação completa de todas as diferenças por ele encontradas.

Reconhece o lapso na digitação do débito referente a empregados, que, além de já está recolhido, entende que nunca poderia constar da presente NFLD, por se tratar, em tese, de omissão de repasse e, para reforçar o entendimento, afirma que a rubrica segurados aparece uma única vez nas 147 páginas do DAD.

No que tange à rubrica insuficiência de saldo, salário-família e salário maternidade, seria preciso rever as folhas de pagamento para proceder às retificações, devendo a empresa indicar quais são os documentos em que tais erros aparecem, já que o INSS não tem tempo a perder.

A ADREC da GEX SP-CENTRO se manifestou às fls. 261/262, afirmando que a diligência não foi atendida, pois não cabe ao Serviço de Análise solicitar documentos à empresa ou ao seu defensor, competência essa do AFPS notificante, que dispõe do TIAD, que é o instrumento próprio para exigir a documentação e informações.

Assim, retorna o processo ao agente notificante para que intime o contribuinte a apresentar a documentação e indique todas as diferenças que maculam a notificação, e lembra que o erro relativo à parte dos empregados merece retificação, chamando a atenção para o fato de que o erro não ocorreu apenas na competência referida pelo defendente, mas também na competência 11/99, na filial 0009-14.

Foi, então, emitido o FORCED de fls. 263 a 275, e, à fl. 276, e nova manifestação do AFPS notificante, na qual informa que o acórdão transitado em julgado reconheceu ao contribuinte o direito de compensar contribuições pagas ao INSS sobre a remuneração dos administradores e autônomos, o que foi feito pela empresa e glosado pela fiscalização em 1997, que levantou o débito objeto de parcelamento pelo contribuinte que, inconformado, entrou na justiça para reclamar o direito a compensar.

Entende que, como a glosa efetuada foi derrubada no Judiciário, o parcelamento nº 55.732.584-6 é que deve ser objeto de retificação, sendo que o contribuinte não pode alegar ter compensado em 11, 12 e 13/99 valores que já compensara em 1995 e 1996.

Sustenta que a retenção indevida de 11% não se compensa, apenas se restitui, mediante comprovação de recolhimentos, conforme item 41 da OS 209/99, não podendo se falar em compensação na competência 01/2000 e finaliza afirmando que subsistiram apenas os erros materiais que foram corrigidos no FORCED, uma vez que não foi possível, à supervisora, alocá-lo à empresa, em virtude de a mesma se encontrar sob fiscalização de outro AFPS.

O processo foi novamente convertido em diligência, conforme despacho de fls. 277 a 278, e novamente o fiscal notificante se manifestou, nos termos da Informação Fiscal de fls. 306 e 307.

Visando esclarecimentos sobre o novo parecer fiscal, os autos foram encaminhados ao serviço de fiscalização, nos termos do despacho 308, resultando na Informação Fiscal de fls. 358 e na emissão de novo FORCED (309 a 357).

Às fls. 362, a autoridade julgadora de 1ª instância mais uma vez converteu os autos em diligência, esclarecendo que o débito não pode ser retificado para maior, devendo, nas competências em que houve correção para maior, ser mantido o valor originário, e a diferença ser objeto de outra NFLD ou de IFD, conforme o caso, e solicitando informações sobre a compensação pretendida pela recorrente e sobre a NFLD que contemplou a glosa do pró-labore, perguntando se a compensação mencionada nas planilhas constou na GFIP.

Em atendimento ao despacho do serviço de análise, o fiscal notificante informou, à fl. 363, que o FORCED emitido se refere à exclusão do débito, tratando-se, portanto, de correção para menor e que as demais questões apresentadas são anacrônicas, pois ficaram devidamente esclarecidas por ocasião da diligência realizada em 17/10/2002, opinando que esperava-se um passo adiante que consistiria na efetiva retificação da NFLD.

Em resposta ao despacho fiscal, a SRP se manifestou às fls. 364 reiterando as dúvidas suscitadas na manifestação anterior, e baixando o processo para uma nova diligência fiscal, o que resultou na juntada de cópias dos Relatórios Fiscais das NFLDs lavradas em 30/08/2000, e do outro lançamento resultante do desmembramento, lavrado em 30/05/2001, e em uma nova manifestação fiscal (fls. 386 a 389), com a emissão de novo FORCED (fls. 392 a 438)s.

A Secretaria da Receita Previdenciária do Brasil, sob a alegação de que não há previsão de revisão de ofício, pelas DRJs, dos recursos interpostos, e como o conhecimento e apreciação do recurso não são atribuição daquela Delegacia, sugeriu a subida dos autos, em seguimento.

Por meio da Resolução nº 206.00.167 (fls. 450 a 454), a extinta Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade, decidiu converter o julgamento em diligência, para que fosse dada ciência, ao contribuinte, dos resultados das diversas diligências ocorridas após a interposição do recurso voluntário.

Cientificada dos resultados das diligências fiscais por meio de Edital, a recorrente não se manifestou.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, Relatora

Trata-se de processo que retorna de diligência determinada pela então Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, conforme Resolução nº 206.00.167 (fls. 450 a 454).

Da análise dos autos, algumas inconsistências foram constadas, ensejando a decretação da nulidade do lançamento por vício formal, uma vez que a autoridade lançadora deixou de observar os requisitos formais do lançamento, previstos no art.37 da Lei nº 8.212, senão vejamos.

Inicialmente, cumpre observar que a NFLD foi lavrada em desacordo com os normativos legais que dispunham, à época, sobre a formação dos processos oriundos de NFLD e relacionava os relatórios que deveriam integrar a formalização de processo administrativo de débito, pois não foram anexados o RADA/RDA e o Relatório de Lançamentos.

Em que pese a autoridade julgadora de primeira instância ter solicitado, no item 08 do Despacho de fls. 364, esclarecimentos sobre o motivo de os autos não terem sido instruídos com tais documentos, o fiscal notificante foi omissivo em suas Informações Fiscais posteriores.

A recorrente aponta, em seu recurso, vários erros que, segundo entende, foram cometidos pela autoridade fiscal, como a inclusão, na base de cálculo da contribuição, da rubrica denominada “verba de insuficiência de saldo (VIS)”, que não sofre incidência de contribuição previdenciária, e a não dedução de salário-família e salário-maternidade em diversas competências, além de não terem sido consideradas, para abatimento, as GPSs pagas, cujos valores, conforme afirma, encontram-se no próprio conta-corrente do contribuinte.

Instado a prestar esclarecimentos sobre as divergências apontadas no recurso, o agente notificante reconheceu, em um primeiro momento, o lapso apenas quanto à digitação do débito referente a empregados, que efetivamente foi recolhido, mas classificou de “inteiramente inaceitável” o uso, pelo recorrente, do procedimento da amostragem, alegando que, em relação à insuficiência de saldo, salário-família e salário maternidade, seria preciso rever as folhas de pagamento para proceder às retificações, devendo a empresa indicar quais são os documentos em que tais erros aparecem, já que o INSS não tem tempo a perder

Contudo, esse entendimento da fiscalização não merece prosperar. O agente lançador, durante a ação desenvolvida na empresa, analisou as folhas de pagamento da recorrente, conforme ele próprio afirmou em seu Relatório Fiscal, parte integrante da NFLD e assinalou no TEAF.

Assim, a documentação necessária ao levantamento do débito contendo os valores a serem deduzidos já foi, em momento oportuno, colocado à disposição da fiscalização, não cabendo exigir da recorrente a apresentação, na fase de defesa, de todos os documentos já

analisados durante a ação fiscal, sob pena de prosperar uma NFLD com valores comprovadamente equivocados.

Entendo que a empresa não pode ser penalizada pelo equívoco incorrido pela autoridade fiscal, uma vez que ela não concorreu para seu cometimento

Ademais, a ausência dos relatórios apontados acima dificulta a defesa do contribuinte, pois não tem como a recorrente aferir se todos os valores recolhidos foram efetivamente apropriados no lançamento.

Em uma nova diligência, a fiscalização também reconheceu a não incidência da rubrica denominada “verba de insuficiência de saldo” e que deixou de proceder, de forma equivocada, em algumas competências, a dedução dos salários família e maternidade.

Mas não há como saber se ocorreram equívocos em outras competências, pois a recorrente apenas juntou, por amostragem, algumas folhas para demonstrar que havia erros no lançamento.

Em sua manifestação de fls. 306, a fiscalização afirma, no item 5, que as alterações do FORCED têm origem nas cópias das Folhas de Pagamento da empresa, em posse da auditoria do INSS desde a fiscalização de 08/00.

Contudo, não esclarece se foram revistas todas as competências, e em todas as filiais da recorrente.

E, ressalte-se, a notificada não foi cientificada, à época, das diligência e de seus resultados, para poder contestar as Informações Fiscais.

Vale informar que a cientificação da empresa das manifestações fiscais se deu somente por EDITAL, e em cumprimento à resolução deste Conselho.

Observa-se, ainda, que a fiscalização elaborou FORCED excluindo os valores relativos à compensação e, posteriormente, elaborou outros, e dessa vez sem as referidas compensações.

Ou seja, se o próprio agente fiscal estava confuso em relação ao lançamento por ele mesmo lavrado, o que não dizer do contribuinte.

Em sua última manifestação (fls. 386), a autoridade notificante agradece ao Analista Fernando Antonio Costa Sidrim pelas questões colocadas às fls. 364/365, que o fizeram recordar com maior clareza a fiscalização realizada no ano de 2000.

Contudo, o contribuinte não teve a mesma sorte de ver tais dúvidas esclarecidas, além de ter-lhe sido suprimida uma instância administrativa, já que os esclarecimentos vieram somente após a apresentação do recurso, e os relatórios que integraram a NFLD não ostentaram essa clareza, tão necessária à elaboração de sua defesa.

Entendo, ainda, que as inúmeras diligências e as várias retificações do débito demonstram a fragilidade da NFLD.

O lançamento fiscal, como ato administrativo, deve expor com clareza os fundamentos de fato e de direito nos quais se baseia, afim de que o particular possa exercer seu direito à ampla defesa e ao contraditório em sua plenitude.

O fato gerador deve ser discriminado de forma precisa no relatório fiscal, parte integrante da NFLD, de modo a não gerar dúvidas quanto à sua ocorrência, conforme preceitua o art. 37, da Lei 8.212/91:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento das 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. (grifo nosso).

As irregularidades relatadas acima dificulta a elaboração da defesa pelo sujeito passivo, configurando desrespeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

O crédito lançado deverá sempre ser envolvido em cuidados especiais, de modo a apresentar elementos inquestionáveis de convicção, permitindo, principalmente, o exercício da ampla defesa do contribuinte.

A inobservância desses cuidados vicia todo o procedimento em razão da flagrante violação aos Princípios do Devido Processo Legal, da Ampla Defesa e do Contraditório.

Ante o exposto,

CONSIDERANDO a falta de clareza e precisão nos relatórios que compõem a NFLD;

CONSIDERANDO a inviabilidade do saneamento do vício

CONSIDERANDO tudo o mais que dos autos consta;

Voto no sentido de CONHECER do recurso, e DECLARAR A NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO POR VÍCIO FORMAL.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes.

Do vício material

Primeiramente, importante fazer um breve adendo a respeito dos processos administrativos, que, independentemente de versarem sobre a obrigação principal, de cobrança do tributo, ou a acessória, de cobrança da penalidade pecuniária, como no caso em apreço,

ambos devem estar devidamente instruídos com os documentos e elementos fáticos necessários ao seu julgamento.

No caso ora em apreço, não foram anexados à presente NFLD o Relatório de Documentos Apresentados-RADA/RDA nem o Relatório de Lançamentos, dados estes que a legislação tributária exige constarem do Auto de Infração.

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 de “forma” esta não se confunde com o “conteúdo” material. A materialidade é um requisito de validade através do qual o ato administrativo 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. **Se não é possível a partir da leitura do auto de infração se identificar os fatos geradores das contribuições previdenciárias cobradas, por faltar os elementos descritivos que deveriam constar do Relatório de Lançamentos, verifica-se a ausência na autuação de um dos elementos materiais necessários para gerar a obrigação tributária, sendo o lançamento 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

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a 192, autenticado digitalmente em 28/09/2011 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 14/10/2011 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/10/2011 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 28/09/2011 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Emitido em 19/10/2011 pelo Ministério da Fazenda

*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 acórdão acima, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN.

Por outro lado, a inexistência de RDA deixa dúvidas sobre a correção dos valores recolhidos pelo contribuinte, não sendo possível se verificar se o montante total apontado é efetivamente devido, além de não permitir qualquer questionamento por parte do contribuinte, que fica de mãos amarradas, sem qualquer oportunidade de defesa.

Desta feita, comprovado está que a falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores que ensejaram a autuação, incorre esta em vício material, por se relacionar com o conteúdo da autuação, e não apenas sua forma.

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