



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

**Processo n°** 35464.001567/2003-81  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-004.081 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de julho de 2014  
**Matéria** Salário Indireto  
**Recorrente** UNILEVER BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1992 a 31/12/1998

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. ENUNCIADO SÚMULA CARF N. 99. ART. 150, §4º, DO CTN.

O enunciado da Súmula CARF n° 99 prevê que “para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Como a fiscalização declarou ter verificado os recolhimentos no período fiscalizado e tendo sido deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º do CTN.

CERCEAMENTO DE O DIREITO DE DEFESA E CONTRADITÓRIO. AUSÊNCIA DE CLAREZA. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

1. Todo processo administrativo, para que se afigure constitucionalmente válido, deve ensejar ao particular a possibilidade de ver conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter formal e material e de produzir todas as provas necessárias à comprovação de suas alegações. A **ampla defesa**, desse modo, biparte-se no direito à cognição formal e material ampla (que corresponde ao princípio da ampla competência decisória).

2. Noutro lado, o crédito fiscal do Estado cristalizado no ato de lançamento e notificado ao contribuinte exprime pretensão do ente tributante sobre o patrimônio do cidadão. Pretensão de tal natureza, por submeter-se à cláusula constitucional segundo a qual ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal (art. 5º, LIV), somente será válida quando obedecer às garantias materiais e processuais dos contribuintes (*substantive due process e procedural due process*).

3.A impugnação administrativa é a resistência formal do contribuinte à pretensão fiscal do Estado sobre seus bens, e é o direito que se assegura ao cidadão como meio de ver vivificado o primado da legalidade através do devido processo legal.

4.Não obstante a clareza do *decisum*, a autoridade fiscal competente lavrou NFLD substitutiva [35.566.443-7, fls. 935 e ss] que cotejada com o Relatório Fiscal da anterior [fls. 1.272/1.281], verifica-se ser clara a repetição do ato administrativo, ou seja, houve reprodução idêntica dos vícios já declarados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em definir o vício existente no lançamento original, que foi anulado, com a conseqüente lavratura do presente lançamento substituto, como material, nos termos do voto do Relator; b) com a definição sobre o vício, em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 04/1998, anteriores a 05/1998, nos termos do voto do(a) Relator(a); c) em anular o lançamento, por vício material, nos termos do voto do Relator.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator.

EDITADO EM: 20/08/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, ANDREA BROSE ADOLFO, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, MAURO JOSE SILVA, ADRIANO GONZÁLES SILVÉRIO.

## Relatório

Adoto relatório de fls. 6.874/6.876:

Trata-se de crédito tributário-previdenciário tendo por fato gerador pagamentos a segurados empregados de parcelas remuneratórias constantes da folha de pagamento e que não integraram a base de cálculo de contribuições previdenciárias (fls. 935/936). Informa a autoridade fiscal que alguns dos fatos geradores acima são relativos às empresas incorporadas CICA S.A, CNPJ: 50.930.098/0001-54 e KIBON S.A INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS CNPJ: 01.811.558/0001-10 e, ainda, que a NFLD recorrida substitui a de nº 35.426.632-8, declarada nula por decisão monocrática (fls. 0935). Contra o lançamento, a recorrente interpôs impugnação (fls. 0951/1203). Para tanto fez vasta juntada de documentos (fls. 1205/2957), somando oito volumes.

Além disso, conforme consignado no documento fiscal, os pressupostos do lançamento são:

- remuneração pagas aos empregados da empresa não incluídos pela mesma na base de cálculo das contribuições recolhidas ao INSS:
- Indenização Acordo Coletivo;
- Abono Acordo Coletivo;
- Auxílio Creche;
- Indenização Fixação de Turno;
- Adicional de 1/3 de Férias Normais;
- Indenização Liberal;
- Plano de Participação nos Resultados.
- Contribuições devidas pela empresa incorporada CICA S/A:
- Contribuições devidas sobre pagamentos de verbas
- remuneratórias denominadas pela empresa incorporada de "Ajuda de Custo";
- Contribuições devidas sobre pagamento de verbas
- remuneratórias denominadas pela empresa incorporada de "Indenização Liberal"
- Contribuições devidas pela empresa incorporada KIBON S/A:
- Contribuições devidas sobre pagamentos de verbas
- remuneratórias denominadas pela empresa incorporada de "Indenização Acordo Coletivo";
- Contribuições devidas sobre pagamento de verbas
- remuneratórias denominadas pela empresa incorporada de "Indenização Liberal"
- PPR -Plano de Participação nos Resultados

Todos os documentos foram analisados em diligência fiscal que concluiu que em parte o lançamento deveria ser retificado (fls. 5426/5427 e 5927). Ato contínuo à diligência, o lançamento foi retificado de R\$ 36.083.961,47 para R\$ 35.912.247,44 (fls. 5791/5916). Logo após, a decisão monocrática foi no mesmo sentido (fls. 5917/5957), julgando o lançamento procedente em parte para retificação do crédito e manutenção da diferença

remanescente. Também indefere pedido de perícia e perícia, entendendo-a prescindível (fls. 5954). Contra essa decisão monocrática, a recorrente interpôs recurso (fls. 1782/1853), alegando, em síntese:

- a) inaplicabilidade da taxa SELIC na apuração do crédito tributário;
- b) decadência;
- c) cerceamento ao direito da ampla defesa por aplicação de multas progressivas e exigência de depósito recursal;
- d) falta de objetividade na capitulação legal da NFLD, entende que são centenas de dispositivos legais apontados no lançamento;
- e) “refiscalização” sem apresentação das razões justificadoras;
- f) conexão com o NFLD nº 35.230.967-9 e sobrestamento até decisão do mandado de segurança nº 97.004.8025-9;
- g) falta de indicação dos pagamentos considerados como parcelas integrantes do salário de contribuição;
- h) inocorrência de substituição da NFLD nº 35.230.967-9;
- i) ilegalidade do SAT;
- j) as parcelas consideradas integrantes da base de cálculo não têm natureza salarial;
- k) inconsistência dos lançamentos na NFLD;

Em contra-razões, a Receita Previdenciária requer que o recurso seja parcialmente conhecido para no mérito negar-lhe provimento (fls. 6309). A recorrente, não mais amparada por decisão judicial, efetuou o depósito recursal; porém, apelou da sentença e obteve provimento para seguimento do recurso independentemente de depósito. Comprovou o direito através de cópia do Acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região no processo 2004.61.00.021214-9, em 27/06/2005 e requereu o levantamento do montante depositado.

Em 08 de novembro de 2006, a então 2ª CAJ, do CRPS, proferiu Acórdão n. 1053/2006 que anulou a DN pela ausência de intimação do contribuinte do resultado de diligência fiscal.

Devidamente intimada, a Sociedade Empresária protocolizou petição [fls. 6.361/6.527] que reiterou as alegações constantes da defesa e acrescentou: (i) impõe-se a realização de perícia técnica, haja vista a insubsistência do trabalho fiscal; (ii) fez juntada de recibos que fazem prova do pagamento de indenização liberal, os quais devem ser objeto de avaliação específica; e (iii) não houve apuração dos créditos previdenciários, conforme o respectivo período de competência, em especial aquelas que tratam do SAT.

Em 24 de janeiro de 2007, foi prolatada DN n. 21.003.0/0036/2007 [fls. 6.569/6.601] que julgou procedente o lançamento.

Inconformada com o *decisum*, a sociedade empresária interpôs recurso voluntário [fls. 6.612/6.853], que reitera os argumentos anteriormente colacionados.

Não foram apresentadas contra-razões.

Em 02 de junho de 2009, a 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara prolatou Resolução n. 2301-00.021 [fls. 6.874 e ss] que converteu o julgamento em diligência pelos seguintes motivos:

*[...] Não obstante a afirmativa de substituição, ou melhor, de emissão de novo lançamento, constato que a cópia do lançamento substituído [NFLD n. 35.416.632-8], a partir da fl. 1.271, foi juntado pela sociedade empresária Recorrente, sem, contudo, ter sido reconhecida sua autenticidade pela autoridade julgadora a quo.*

*Além disso, não consta do referido documento a data da cientificação do representante legal da Recorrente, fato esse que obsta, neste momento, a certeza quanto ao dies a quo para a declaração da decadência.*

*Dessa forma, resolvo converter o julgamento em diligência para que se digne a Entidade Fiscal:*

*(i) Declarar a autenticidade dos documentos juntados as folhas 1.271/1.283;*

*(ii) Juntar aos autos a cópia do documento [Aviso de Recebimento etc] que consta a data da cientificação do representante legal da Recorrente, no que tange ao lançamento substituído [NFLD n. 35.416.632-8];*

*(iii) Para melhor discriminação pela fiscalização das dezenas de rubricas constantes do Discriminativo Analítico do Débito Retificado [fls. 5.433/5.916], deverá a Entidade Fiscal juntar aos autos planilha que discernirá, por estabelecimento, o levantamento e as competências lançadas, após o DADR;*

*(iv) Do resultado da diligência, deverá a Recorrente ser cientificada para, querendo, manifestar-se, no prazo de 05 [cinco] dias.*

Instada a se manifestar, a autoridade fiscal elaborou “relatório fiscal da diligência determinada pelo CARF” que, em síntese, respondeu [fls. 6.899/6.901]:

**2 - Quesito i** - *"Declarar a autenticidade dos documentos juntados às fls 1.271/1.283;"*

**3 - RESPOSTA:** *Declaro que as cópias fornecidas pela recorrente e juntadas a este processo, sob fls. 1.271 a 1.283, são autênticas e foram extraídas da NFLD n. 35.416.632- 8, que foi entregue por mim ao representante legal da empresa, para ciência, por ocasião da sua lavratura.*

**4 - Quesito ii** - *"Juntar aos autos cópia do documento [aviso de recebimento etc] que consta a data da cientificação do*

*representante legal da Recorrente, no que tange ao lançamento substituído [NFLD 35.416.632-8];"*

**5 - RESPOSTA:** *Informo que a ciência da lavratura da NFLD 35.416.632-8 foi pessoal.*

*Assim, a prova da cientificação do representante legal da empresa notificada, encontra-se na folha de rosto daquela NFLD, cujo processo está arquivado no INSS — Instituto Nacional do Seguro Social, visto que a mesma foi baixada por nulidade, conforme consulta ao SIPPS (sistema que registra e controla a tramitação de processos no âmbito do Ministério da Previdência Social), em anexo (fls. 6.837/6.838).*

**6 -** *Contudo, o sistema da RFB que controla a cobrança e registra os eventos de cada crédito previdenciário constituído (SICOB), acusa registro de ciência pessoal na NFLD Debcad nº 35.416.632-8, em 04/04/2002, conforme tela de consulta anexada ao presente, sob fls. 6.836.*

**7 - Quesito iii:** *"Para melhor discriminação pela fiscalização das dezenas de rubricas constantes do Discriminativo Analítico do Débito Retificado [fls. 5.433/5.916], deverá a Entidade Fiscal juntar aos autos planilha que discernirá, por estabelecimento, o levantamento e as competências lançadas, após DADR;"*

**8 - RESPOSTA:** *Considerando que a retificação do débito, conforme proposta da fiscalização As fls. 5.426 e 5.427, acolhida pelo órgão julgador de primeira instância fls.5.940, ocorreu somente em algumas rubricas de algumas competências de alguns levantamentos de alguns estabelecimentos, mínima frente aos itens remanescentes;*

**9 -** *Considerando que, quando da lavratura da NFLD nº 35.566.443-7, não foi elaborada nenhuma planilha auxiliar, visto que os lançamentos dos valores das rubricas ou fatos geradores foram efetuados diretamente no Sistema de Fiscalização, gerando o Relatório de Fatos Geradores, que demonstra as bases de cálculos utilizadas para apuração das contribuições previdenciárias devidas, lançadas no DAD — Discriminativo Analítico do Débito, e posteriormente totalizadas na NFLD, estabelecimento por estabelecimento, levantamento por levantamento, competência por competência, rubrica por rubrica, sendo que a fiscalização utilizou a mesma nomenclatura das rubricas utilizadas pela Recorrente em suas folhas de pagamentos;*

**10 -** *Considerando que, para atender a solicitação deste quesito, seria necessário elaborar planilha com informações idênticas as já contidas no referido Relatório de Fatos Geradores, excluindo-se apenas os valores retificados em 8 (oito) competências (rubricas);*

**11 -** *Considerando que a intenção do pedido é discernir a composição do débito, após a retificação;*

**12 -** *Anexo ao presente, cópia das páginas do Relatório de Fatos Geradores onde houve retificação, extraído da NFLD, fazendo constar manualmente as pequenas alterações, atualizando os*

*valores retificados, estabelecimento por estabelecimento, levantamento por levantamento, competência por competência, rubrica por rubrica, as quais estão refletidas no DADR.*

*13 — As retificações efetuadas estão discriminadas no DADR conforme Abaixo:*

*a) - Estab. 61.068.276/0077-02; Levantamento L77; comp. 05/1998; Fls n. 5.553 do proc.*

*b) - Estab. 61.068.276/0119-98; Levantamento LB9; comp. 04/1996; Fls n. 5.598 do proc.*

*c) - Estab. 61.068.276/0145-80; Levantamento LE5; comp. 05/1998; Fls n. 5.644 do proc.*

*d) - Estab. 61.068.276/0148-22; Levantamento LE8; comp. 04/1998; Fls n. 5.654 do proc.*

*e) - Estab. 61.068.276/0190-34; Levantamento LJO; comp. 04/1996; Fls n. 5.730 do proc.*

*f) - Estab. 61.068.276/0214-46; Levantamento LL4; comp. 12/1995; Fls n. 5.771 do proc.*

*g) - Estab. 61.068.276/0245-42; Levantamento L05; comp. 02/1998; Fls n. 5.850 do proc.*

*h) - Estab. 61.068.276/0247-04; Levantamento L07; comp. 04/1995; Fls n. 5.853 do proc.*

Ciente do referido ato fiscal [fl. 6.903], o Sujeito Passivo manifestou-se nos seguintes termos [fls. 6.907/6.910]:

*Com efeito, o Sr. Agente Fiscal não prestou o esclarecimento solicitado pelo CARF, ou seja, a perfeita, correta e detalhada identificação das rubricas indicadas no DADR.*

*Ora, os esclarecimentos prestados pelo Sr. Agente Fiscal são extremamente vagos e não conclusivos, visto que em sua declaração é dito que a retificação só surtiu efeito "... em algumas rubricas de algumas competências de alguns estabelecimentos...".*

*Como se vê, a resposta fiscal não atende ao quesito respectivo que, repita-se, pede a identificação de rubricas utilizadas pelo agente fiscal na lavratura da NFLD.*

*2. Ademais, e conforme se depreende da manifestação fiscal, é asseverado que não existe uma planilha auxiliar para identificação e conhecimento das rubricas, assim, evidente, não há como saber, com retidão o que se trata cada rubrica.*

*3. De outra mão, impossível acolher a alegação fiscal de que a ausência desse discriminativo de rubricas não tem repercussão na decisão da NFLD, em função do pequeno valor de retificação.*

*Ora, em verdade, o que se busca e a verdade material do processo, o que depende da identificação clara e precisa das rubricas fiscais.*

*4. Por fim, necessário atentar a contagem do prazo para contagem da contribuição previdenciária, objeto do processo ora tratado, considerando a Súmula Vinculante 08.*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

Sendo tempestivo, CONHEÇO DO RECURSO e passo ao exame das questões preliminares suscitadas pelo recorrente.

### I DECADÊNCIA

Conforme registrado no relatório, a autoridade fiscal elaborou “relatório fiscal da diligência determinada pelo CARF” que, em síntese, respondeu parcialmente os quesitos apresentados por esta Turma da 3ª Câmara [fls. 6.899/6.901]. Naquele documento restou asseverado que a ciência do sujeito passivo em relação a NFLD anulada ocorreu em **04/04/2002:**

*[...] 5 - **RESPOSTA:** Informo que a ciência da lavratura da NFLD 35.416.632-8 foi pessoal.*

*Assim, a prova da cientificação do representante legal da empresa notificada, encontra-se na folha de rosto daquela NFLD, cujo processo está arquivado no INSS — Instituto Nacional do Seguro Social, visto que a mesma foi baixada por nulidade, conforme consulta ao SIPPS (sistema que registra e controla a tramitação de processos no âmbito do Ministério da Previdência Social), em anexo (fls. 6.837/6.838).*

***6 - Contudo, o sistema da RFB que controla a cobrança e registra os eventos de cada crédito previdenciário constituído (SICOB), acusa registro de ciência pessoal na NFLD Debcad nº 35.416.632-8, em 04/04/2002, conforme tela de consulta anexada ao presente, sob fls. 6.836.***

*[Grifo nosso]*

Com fundamento no art. 72, §4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), com relação à decadência aplicamos o conteúdo do **Súmula CARF 99**, *in verbis*:

*Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

Dessa forma, restam fulminadas pela decadência as contribuições apuradas até a competência 04/1998, anteriores a 05/1998.

## II NULIDADE DO LANÇAMENTO

Apesar da autoridade fiscal não ter atendido o determinado no quesito iii, constante da diligência comandada por esta Turma [fls. 6.874 e ss], entendo que, por economia processual e tendo em vista identificação de alguns vícios que repercutem, ao meu sentir, a nulidade do lançamento, faz necessário o julgamento neste momento.

Como registrado no relatório alhures, trata-se de crédito tributário-previdenciário tendo por fato gerador pagamentos a segurados empregados de parcelas remuneratórias constantes da folha de pagamento e que não integraram a base de cálculo de contribuições previdenciárias (fls. 935/936). Informa a autoridade fiscal que alguns dos fatos geradores acima são relativos às empresas incorporadas CICA S.A, CNPJ: 50.930.098/0001-54 e KIBON S.A INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS CNPJ: 01.811.558/0001-10 e, ainda, que a NFLD recorrida substitui a de nº 35.426.632-8, declarada nula por decisão monocrática (fls. 0935).

A Decisão-Notificação [fls. 2.202/2.010] que declarou nula a NFLD substituída, o fez sob os seguintes fundamentos:

*Considerando que o artigo 37 da Lei n. 8212/91 determina:*

*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.*

*39 Considerando que, nos termos da Orientação Normativa INSS/DAF/AFFI n.º 2, de 21 de novembro de 1995, Relatório Fiscal é o documento emitido pelo Fiscal de Contribuições e Previdenciárias - FCP, contendo narrativa do fato ocorrido e verificado na ação fiscal que serviu de base ao lançamento do débito, identificação do fato gerador da contribuição, discriminação do fundamento legal e da alíquota aplicada;*

*40. Considerando que, ainda de acordo com a Orientação Normativa INSS/DAF/AFFI n. 2/95, o Relatório Fiscal objetiva transmitir, claramente, ao notificado a origem do débito oportunizando-lhe ampla defesa e contraditório, propiciar adequada análise do processo, de débil decorrente da NFLD e ensejara tributo de certeza do débito a futura execução fiscal;*

*41. Considerando que, no exame dos autos, verificou-se que o relatório fiscal inclui fatos geradores diversos dos que foram lançados e trouxe fundamentação legal incompleta para outros;*

42. Considerando que o Relatório Fiscal não traz todos os elementos descritivos do fato gerador incluído nos levantamentos identificados com a letra L como auxílio-creche;

43. Considerando então que o Relatório Fiscal de presente NFLD, elaborado em desacordo com as normas legais e regulamentares deste Instituto, não atende a função de garantir a ampla defesa e o contraditório à Notificada, nem o de garantir o atributo de certeza do débito;

44. Considerando que o disposto no art. 145, III, combinado com o artigo 149 do Código Tributário Nacional autoriza a revisão de ofício de lançamento regularmente notificado e

45. Considerando Finalmente o contido na Portaria MPAS n. 357, de 17 de abril de 2002, que rege o contencioso administrativo fiscal no âmbito do Instituto Nacional do Seguro Social:

“Art. 28. São nulos:

[...] III – o lançamento com ausência de fundamento legal, erro na identificação do fato gerador, do período ou do sujeito passivo ou não procedido do Mandado de Procedimento Fiscal-MPF.”

[...] JULGO NULO o presente lançamento fiscal e

DECIDO:

a) determinar a Imediata lavratura de NFLD substitutiva instruída com relatório fiscal elaborado de acordo com as normas do instituto e contendo toda a documentação toda a fundamentação legal que o embasa;

Não obstante a clareza do *decisum*, a autoridade fiscal competente lavrou NFLD substitutiva [35.566.443-7, fls. 935 e ss] que cotejada com o Relatório Fiscal da anterior [fls. 1.272/1.281], **verifica-se ser clara a repetição do ato administrativo, ou seja, houve reprodução idêntica dos vícios já declarados.**

Todo processo administrativo, para que se afigure constitucionalmente válido, deve ensejar ao particular a possibilidade de ver conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter formal e material e de produzir todas as provas necessárias à comprovação de suas alegações. A **ampla defesa**, desse modo, biparte-se no direito à cognição formal e material ampla (que corresponde ao princípio da ampla competência decisória).

Noutro lado, o crédito fiscal do Estado cristalizado no ato de lançamento e notificado ao contribuinte exprime pretensão do ente tributante sobre o patrimônio do cidadão. Pretensão de tal natureza, por submeter-se à cláusula constitucional segundo a qual ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal (art. 5º, LIV), somente será válida quando obedecer às garantias materiais e processuais dos contribuintes (*substantive due process e procedural due process*).

O art. 5º, LV, estabelece que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Tratam-se, portanto, de princípios que não se aplicam

exclusivamente ao processo judicial, mas também ao administrativo e, em particular, ao Processo Administrativo Tributário.

O Processo Administrativo Tributário é um instrumento de que se vale o Estado para aperfeiçoar as exigências fiscais. As exações devem ser perfeitas, ou seja, deve-se exigir do sujeito passivo exatamente o que é devido, nada mais nem menos, em observância aos princípios da legalidade tributária e da responsabilidade fiscal. Parte-se da premissa de que os atos administrativos podem conter defeitos e que, portanto, deve haver um mecanismo de correção.

Neste contexto, se entende que o interessado deve ser chamado a contribuir, assegurando-se-lhe o direito de manifestar sua inconformidade, caso disponha de informações capazes de compor uma antítese à tese da Administração. Daí porque, nos despachos decisórios que não homologam compensações e nos lançamentos de ofício – apenas para citar dois exemplos – o sujeito passivo não é simplesmente intimado a pagar, mas a pagar ou impugnar a exigência.

Assegurar o contraditório consiste, portanto, em conduzir o processo de forma dialética, de tal sorte que o interessado tenha o direito de se manifestar sobre todas as teses e provas que a Administração trazer aos autos.

Dizer que o interessado tem direito à ampla defesa significa que ele pode defender-se livremente, sem qualquer limitação, salvo as que o próprio Direito impõe. A fixação de restrições ao direito de defesa justifica-se porque todo princípio está associado a um valor, e, como não existe valor absoluto, os princípios podem sofrer limitações em face de outros princípios e valores.

Como é cediço, o processo não é um fim em si mesmo, mas um método, ou instrumento, para se alcançar determinado fim. Em abstrato, os requisitos formais estabelecidos para a prática dos atos existem como garantia de que o fim será atingido, embora, em concreto, tais exigências possam ter efeito justamente contrário, quando se perde de vista a instrumentalidade do processo, e as formas se degeneram em formalismo excessivo, deixando de ser garantia, para transformarem-se em obstáculo à realização do direito material.

Para evitar que se perca a visão do processo como instrumento e das formas como garantia, a LPA, no art. 2º, parágrafo único, incisos VIII e IX, prescreve que, no processo administrativo, serão observadas formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados; e adotadas formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados.

Quando o interessado opta por discutir a mesma questão pela via judicial, o interesse de agir na esfera administrativa desaparece, posto que a decisão administrativa perderá toda a utilidade que poderia ter para o interessado. A decisão administrativa, na parte em que for coincidente com a decisão judicial, será inútil, posto que desnecessária; e, na parte na que for conflitante, também não terá utilidade, uma vez que a decisão judicial, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> CPC, art. 468, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Segundo o art. 301, § 3º, do CPC, com redação dada pela Lei nº 5.925/1973, há coisa julgada, quando se repete ação que já foi decidida por sentença, de que não caiba recurso.

Para Fredie Didier Jr., o entendimento majoritário da doutrina tradicional brasileira é o de que a coisa julgada representa a imutabilidade dos efeitos da decisão judicial. Integram esta corrente, entre outros, Liebman, Dinamarco e Ada Pellegrini<sup>2</sup>.

A obrigação tributária nasce com o fato gerador,<sup>3</sup> logo, desde o momento em que um fato amolda-se à hipótese de incidência, já existe também um credor (sujeito ativo), um devedor (sujeito passivo) e uma prestação (de pagar). Ocorre que esta obrigação, por ser prevista em lei de forma geral e abstrata, depende de uma apuração para que se determinem os seus elementos, possibilitando-se, assim, o pagamento ou, em caso de inadimplência, o ajuizamento de uma execução fiscal. O lançamento, apesar do que sugere a interpretação literal do texto normativo, não constitui o crédito tributário porque este surge com o próprio fato gerador, visto que não há obrigação de pagar sem crédito. Assim, o lançamento tem como finalidade imediata fixar os elementos da obrigação, identificando o sujeito passivo e apurando, ou liquidando, o crédito tributário.

A legislação que rege o Processo Administrativo Tributário prevê a sanção de nulidade apenas para atos inquinados por vício de competência (falta de requisito subjetivo) ou lavrados com preterição do direito de defesa.

O vício subjetivo (incompetência) e o cerceamento do direito de defesa ensejam a decretação de nulidades, conforme art. 59 do PAT, *in verbis*:

### *CAPÍTULO III*

#### *Das Nulidades*

##### *Art. 59. São nulos:*

*I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

As nulidades estabelecidas pelo art. 59 são absolutas, ou seja, os atos maculados por vício subjetivo ou proferidos com preterição do direito de defesa devem necessariamente ser invalidados, uma vez que seus defeitos são considerados insanáveis. O rigor da sanção se justifica, pois a competência do agente e a influência do autuado são as principais garantias para que o lançamento chegue à sua finalidade. Além disso, os direitos ao contraditório e à ampla defesa no processo administrativo são constitucionalmente garantidos.

Em conformidade com o disposto no art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) o auto de infração lavrado de acordo com o artigo anterior conterà, obrigatoriamente:

*I – a identificação do sujeito passivo;*

<sup>2</sup> DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil: Teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 4. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2009, vol. 2, p. 413-415.

<sup>3</sup> CTN, art. 113, § 1º: “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

*II – a matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo;*

*III – a norma legal infringida;*

*IV – o montante do tributo ou contribuição;*

*V – a penalidade aplicável;*

*VI – o nome, o cargo, o número de matrícula e a assinatura do AFTN autuante;*

*VII – o local, a data e a hora da lavratura;*

*VIII – a intimação para o sujeito passivo pagar ou impugnar a exigência no prazo de trinta dias contado a partir da data da ciência do lançamento.*

Assim, quando o lançamento for lavrado em desconformidade com o estabelecido no art. 142 do CTN ou art. 10 do PAT, que dispõem sobre o conteúdo e a forma do ato, a decretação da nulidade é dever do julgador administrativo.

A impugnação administrativa é a resistência formal do contribuinte à pretensão fiscal do Estado sobre seus bens e é o direito que se assegura ao cidadão como meio de ver vivificado o primado da legalidade por meio do devido processo legal.

Assim, com o arrimo nesses princípios e naquele inserido pela EC n. 45/04 – **razoável duração do processo administrativo** – entendo que o lançamento ora julgado padece de vício material por cerceamento do direito de defesa e contraditório.

#### DISPOSITIVO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário interposto, para: (i) para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 04/1998, anteriores a 05/1998; (ii) em anular o lançamento, por vício material.

É como voto.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator