



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

Processo nº 35884.000010/2006-25
Recurso nº 148.475 Voluntário
Acórdão nº 2401-00.036 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de março de 2009
Matéria TERCEIROS
Recorrente VIGBAN - EMPRESA DE VIGILÂNCIA BANCÁRIA, COMERCIAL E INDUSTRIAL LTDA
Recorrida SRP-SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2003

PREVIDENCIÁRIO. NORMAS PROCEDIMENTAIS. LANÇAMENTO. ERRO DESCRIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE. A descrição clara e precisa do fato gerador, bem como da base de cálculo (matéria tributável) do tributo lançado, *in casu*, contribuições previdenciárias, é condição *sine qua non* à validade do lançamento, e a sua ausência e/ou equívoco importa na nulidade material do ato, configurando afronta aos preceitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar, de forma clara e precisa, todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório.

Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a nulidade da notificação.

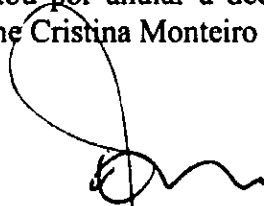
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, houve antecipação de pagamento, fato relevante para aqueles que entendem ser determinante à aplicação do instituto.

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. DECADÊNCIA. Tratando-se de matéria de ordem pública, incumbe ao julgador reconhecer de ofício a decadência do crédito previdenciário lançado.

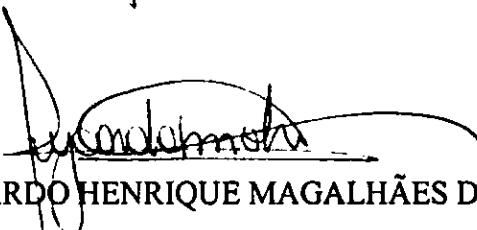
DECISÃO RECORRIDA NULA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) por unanimidade de votos, declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 04/2000; e II) Por maioria de votos, declarou-se a nulidade da NFLD, por vício material. Vencidas as conselheiras Bernadete de Oliveira Barros e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que votaram por converter o julgamento em diligência e Ana Maria Bandeira que votou por anular a decisão de 1ª instância. Apresentará Declaração de Voto a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.



ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente



RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA – Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Cleusa Vieira de Souza e Lourenço Ferreira do Prado. Ausente o Conselheiro Rogério de Lellis Pinto.



Relatório

VIGBAN EMPRESA DE VIGILÂNCIA BANCÁRIA COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da então Secretaria da Receita Previdenciária no Rio de Janeiro/RJ - Centro, DN nº 17.401.4/0723/2005, que julgou procedente o lançamento fiscal referente às contribuições sociais devidas pela notificada ao INSS, destinadas a Terceiros (INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária), incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, em relação ao período de 01/2000 a 03/2003, conforme Relatório Fiscal, às fls. 101/104 e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, lavrada em 31/05/2005, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito no valor de R\$ 17.414,63 (Dezessete mil, quatrocentos e quatorze reais e sessenta e três centavos).

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 781/803, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Preliminarmente, pretende seja decretada a nulidade da decisão de primeira instância, por ter sido exarada em flagrante cerceamento do direito de defesa e contraditório da contribuinte, ao deixar de intimá-la das alegações e documentos colacionados aos autos após a apresentação de sua impugnação, especialmente quanto à Informação Fiscal de fls. 741/744, a qual, inclusive, serviu de suporte ao *decisum* recorrido, que considerou o lançamento procedente. Em defesa de sua pretensão, traz à colação legislação que regulamenta a matéria, notadamente artigo 5º, inciso LV, da CF, c/c artigos 26 e 28 da Lei nº 9.784/99 e, bem assim, doutrina e jurisprudência.

Contrapõe-se ao lançamento levado a efeito pelo Fisco previdenciário, suscitando haver divergência/erros na base de cálculo das contribuições ora lançadas, conforme restou demonstrado a partir da documentação colacionada aos autos pela contribuinte em sede de impugnação. Alega que a fiscalização reconheceu tais equívocos na Informação Fiscal, às fls. 755/759, sustentando, ainda, que a análise da escrituração contábil da empresa demonstraria outros valores, diferentes dos adotados por ocasião da lavratura da NFLD.

Assevera que o lançamento fiscal não pode estar apoiado em base de cálculo *provável*, sem a *líquida certeza*, sob pena de contrariar os preceitos inseridos no artigo 243 do Decreto nº 3.048/99, c/c artigo 661 da Instrução Normativa INSS nº 03/2005, os quais determinam que a fiscalização deverá constituir o débito informando clara e precisamente os elementos que serviram de suporte à exigência fiscal, inclusive sua base de cálculo, impondo seja decretada a improcedência do feito.

Reitera o pedido de dedução dos valores já devidamente pagos pela contribuinte a título de contribuição destinada ao INCRA, conforme se extrai das guias de recolhimento trazidas à colação pela então impugnante, as quais não foram devidamente apreciadas pelo julgador de primeira instância.

Pretende seja reformada a decisão recorrida pela própria autoridade previdenciária, com arrimo no artigo 53 da Lei nº 9.784/99, a qual possibilita referido procedimento pelo Fisco, quando constatados vícios ou erros no lançamento.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar a Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos, tornando-a sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contra-razões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e dispensada a exigência do depósito recursal, por força de decisão judicial, conheço do recurso voluntário e passo a examinar as alegações recursais.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Preliminarmente, impõe suscitar questão relativa ao prazo decadencial, não aventada pela contribuinte em sede de recurso voluntário que, por ser matéria de ordem pública, deve ser reconhecida de ofício.

Com efeito, a matéria objeto de inúmeras discussões na doutrina e judiciário diz respeito ao prazo decadencial a ser levado a efeito para as contribuições previdenciárias. Os contribuintes pretendem seja acolhida a decadência de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em detrimento do prazo decenal insculpido no art. 45, da Lei nº 8.212/91, por considerá-lo inconstitucional, restando maculada a exigência cujo fato gerador tenha ocorrido fora do prazo encimado, hipótese que se amolda ao presente caso.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, senão vejamos:

"Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]"

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, *in verbis*:

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

[...]"

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

"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.

[...]

§ 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."

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149, do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150, do CTN, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades tributárias.

Dessa forma, sendo as contribuições previdenciárias tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, conforme se extrai de recentes decisões de nossos Tribunais Superiores, uma das quais com sua ementa abaixo transcrita:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO

[...]

2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no artigo 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social." (AgRg no Recurso Especial nº

616.348 – MG – 1ª Turma do STJ, Acórdão publicado em
14/02/2005 - Unânime)

Mais a mais, a Constituição Federal, em seu artigo 146, é por demais enfática, clara e objetiva ao disciplinar a matéria, estabelecendo que obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência tributários** são matérias reservadas à Lei Complementar:

"Art. 146. Cabe à Lei complementar:

[...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;"

Nesse diapasão, não faz o menor sentido prevalecer o prazo decadencial inscrito no artigo 45, da Lei nº 8.212/91, por tratar-se de lei ordinária e a matéria necessitar de lei complementar para sua regulamentação, sob pena de se ferir flagrantemente a Constituição Federal.

Em verdade, o instituto da decadência, bem como da prescrição, devem ser aplicados obedecendo ao prazo quinquenal do Código Tributário Nacional, por se tratar de lei complementar, estando em perfeita consonância com nossa Carta Magna.

Dito isso, aplicando-se o prazo decadencial do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, qual seja, 10 (dez) anos, nos quedamos aos ditames de uma norma hierarquicamente inferior (lei ordinária) sobre o que define outra superior (lei complementar), o que é absolutamente repudiado por nosso ordenamento jurídico, sobretudo quando a Constituição Federal estabelece que referida matéria deve ser disciplinada por lei complementar, *in casu*, o Código Tributário Nacional, a qual para aprovação necessita de *quorum* qualificado, diferente da lei ordinária.

Deve-se frisar, ainda, que o entendimento de que a Lei nº 8.212/91, por ser lei especial, deve sobrepor ao CTN (norma geral) também não tem o condão de prosperar. A norma geral serve justamente como base, para nortear, todas as outras normas especiais, não podendo estas se contraporem ao que delimita àquela, especialmente quando a matéria está reservada a lei complementar por força da Constituição Federal, tendo em vista a hierarquia material, hipótese que se amolda ao presente caso. Se assim não fosse, de que serviriam as normas gerais, se a qualquer momento pudessem ser revogadas por leis especiais hierarquicamente inferiores.

Observe-se que o princípio da especialidade poderá ser aplicado quando duas leis hierarquicamente iguais se contraporem, por exemplo, duas leis ordinárias, ou quando a matéria não for reservada constitucionalmente a lei complementar, e estiver prevista concomitantemente nesta última e em lei ordinária, o que não se vislumbra na hipótese vertente.

A sujeição das contribuições previdenciárias às normas gerais de direito tributário já foi chancelada em diversas oportunidades por nossos Tribunais Superiores e corroborada pela doutrina, conforme se extrai do excerto da obra DIREITO DA

SEGURIDADE SOCIAL, de autoria de Leandro Paulsen e Simone Barbisan Fortes, nos seguintes termos:

"As Contribuições especiais, dentre as quais as contribuições de seguridade social, por configurarem tributo, sujeitam-se, ainda, às normas gerais de direito tributário que estão sob a reserva de lei complementar (art. 146, III, da CF).

O STF, em novembro de 2003, mais uma vez reafirmou este entendimento, conforme se vê da explicação de voto do Min. Carlos Velloso:

[...] as contribuições estão sujeitas, hoje, à lei complementar de normas gerais (C.F., art. 143, III). Antes da Constituição de 1988, a discussão era extensa...Então, o que fez o constituinte de 1988? Acabou com as discussões, estabelecendo que às contribuições aplica-se a lei complementar de normas gerais, vale dizer, aplica-se o Código Tributário nacional, especialmente, no que diz respeito à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (C.F., art. 146, inciso III, b); e quanto aos impostos, a lei complementar definiria os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, a). (STF, RE 396.266-3/SC, nov/2003)

[...]

As contribuições sujeitam-se às normas gerais de direito tributários estabelecidos pelo Livro II do CTN (art. 96 em diante), do que são exemplo o modo de constituição do crédito tributário, as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, os prazos decadencial e prescricional e as normas atinentes à certificação da situação do contribuinte perante o Fisco.

[...] (Direito da Seguridade Social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde – Simone Barbisan Fortes, Leandro Paulsen – Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005, págs. 356/358) (grifamos)

Ademais, ao admitirmos o prazo decadencial inscrito na Lei nº 8.212/91, estamos fazendo letra morta da nossa Constituição Federal e bem assim do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, foi entendimento da Egrégia Primeira Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça que, ao analisar o Recurso Especial nº 616.348, em 15/08/2007, decidiu por unanimidade de votos declarar a inconstitucionalidade do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, senão vejamos:

"CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

1. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

2. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente."

Como se observa, a decisão encimada espelha a farta e mansa jurisprudência judicial a propósito da matéria, impondo seja aplicado o prazo decadencial inscrito no CTN, igualmente, para as contribuições previdenciárias.

Aliás, esse sempre foi o posicionamento deste Conselheiro que, somente não admitia o prazo quinquenal para as contribuições previdenciárias em virtude do disposto na Súmula nº 02, do 2º Conselho de Contribuintes, a qual determina ser defeso ao julgador administrativo afastar a aplicação de legislação vigente a pretexto de inconstitucionalidade.

Entrementes, após melhor estudo a respeito do tema, levando-se em consideração os recentes julgados da 1ª Turma da CSRF, concluímos que o fato de afastar os ditames do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, aplicando-se os artigos 150, § 4º, ou 173 (no caso de fraude comprovada) do CTN, não implica dizer que estar-se-ia declarando a inconstitucionalidade do dispositivo legal daquela lei ordinária.

Com efeito, se assim o fosse, ao admitir o prazo estipulado no artigo 45, da Lei nº 8.212/91, em detrimento ao disposto nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, igualmente, estaríamos declarando a inconstitucionalidade dessas últimas normas legais.

No entanto, após muitas discussões a propósito da matéria, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco.

"Súmula nº 08: 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."

Registre-se, ainda, que na mesma sessão plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Não bastasse isso, é de bom alvitre esclarecer que o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de julgamento realizada no dia 15/12/2008, por

maioria de votos (21 x 13), firmou o entendimento de que o prazo decadencial a ser aplicado para as contribuições previdenciárias é o insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, independentemente de ter havido ou não pagamento parcial do tributo devido.

Dessa forma, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de acolher o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, na forma do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em observância aos preceitos consignados na Constituição Federal, CTN, jurisprudência pacífica e doutrina majoritária, sobretudo por havido antecipação do pagamento, fato relevante para aqueles que sustentam ser determinante à aplicação do instituto, entendimento não compartilhado por este Conselheiro.

Na esteira desse entendimento, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 31/05/2005, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da notificação, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos durante o período de 01/2000 a 04/2000, os quais encontram-se fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, impondo seja decretada, de ofício, a improcedência parcial do feito.

PRELIMINAR NULIDADE DECISÃO RECORRIDA

Ainda em sede de preliminar, pretende a contribuinte seja decretada a nulidade da decisão recorrida, por entender ter-lhe sido cerceado direito de defesa e contraditório, uma vez não ter sido intimada do resultado da diligência determinada após apresentação de sua impugnação e antes de proferida a decisão de primeira instância, para manifestar-se a propósito da Informação Fiscal de fls. 755/759, a qual serviu de suporte ao *decisum* recorrido, que considerou o lançamento procedente.

A fazer prevalecer seu entendimento, assevera que a conduta da fiscalização, bem como da autoridade julgadora de primeira instância malferiu o consagrado direito a ampla defesa e contraditório da contribuinte, insculpido no artigo 5º, inciso LV, da CF, c/c artigos 26 e 28 da Lei nº 9.784/99, devendo ser decretada a nulidade da decisão recorrida, conforme jurisprudência administrativa e doutrina transcrita em sua peça recursal.

Em que pesem os argumentos da ilustre autoridade fazendária, o certo é que, de fato, a ausência de intimação da contribuinte do resultado da diligência requerida após interposição de sua defesa inaugural, importa em cerceamento do seu direito de defesa e contraditório, capaz de determinar a nulidade da decisão recorrida.

Aliás, essa egrégia Câmara vem adotando referido entendimento, anulando decisões de primeira instância proferidas sem oportunizar ao contribuinte o direito de se manifestar a propósito de diligências realizadas anteriormente à decisão. Somente a título ilustrativo, impende transcrever ementa de Acórdão exarado pela 1ª Turma da CSRF, oferecendo proteção ao pleito da contribuinte, *in verbis*:

“ CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Para que o sujeito passivo possa exercer amplamente o seu direito de defesa, é imprescindível que tenha ciência de todos os fatos e elementos trazidos ao processo. Documentos juntados pelo Fisco após a impugnação e antes da decisão é hipótese caracterizadora do cerceamento.

Nulidade declarada." (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº RD/102-0.559-A – Acórdão nº CSRF/01-02.697, Sessão de 11/05/1999)

Entrementes, muito embora a nulidade da decisão recorrida encontra-se às escancaras, como acima demonstrado, diante do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que o nobre fiscal autuante incorreu em outro vício mais grave no próprio lançamento, de cunho material, capaz de suplantar a nulidade do *decisum* de primeira instância, como passaremos a demonstrar.

PRELIMINAR NULIDADE DO LANÇAMENTO

Pugna a contribuinte pela reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, aduzindo para tanto que a ilustre autoridade fazendária, ao promover o lançamento, adotou base de cálculo equivocada.

Em defesa de sua pretensão, assevera que a própria fiscalização reconheceu na Informação Fiscal de fls. 755/759, a existência de divergências entre a base de cálculo adotada por ocasião da lavratura da NFLD e aquela constatada a partir da análise da escrituração contábil da contribuinte, trazida à colação em sede de impugnação, impondo seja declarada a insubsistência do feito, tendo em vista que o lançamento fiscal não pode se arrimar em base de cálculo *provável*, sem *liquida certeza*, sob pena de contrariar os preceitos inseridos no artigo 243 do Decreto nº 3.048/99, c/c artigo 661 da Instrução Normativa INSS nº 03/2005, os quais determinam que fiscalização deverá constituir o débito informando clara e precisamente os elementos que serviram de suporte ao lançamento, inclusive sua BC.

Não obstante as alegações do fisco previdenciário, suscitadas em suas contra-razões, o inconformismo da contribuinte tem o condão macular a exigência fiscal consagrada pelo lançamento. Da análise dos autos do processo, conclui-se que, de fato, o fiscal autuante deixou de demonstrar/descrever clara e precisamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias ora exigidas, senão vejamos.

A lavratura da Notificação Fiscal deveu-se a constatação de contribuições previdenciárias devidas pela notificada ao INSS, destinadas a Terceiros (INCRA), incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, consoante se infere do Relatório Fiscal.

Devidamente cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou sua impugnação trazendo à colação fartos documentos, especialmente folhas de pagamentos, procurando demonstrar que os valores lançados pelo Fisco não condizem com a realidade dos fatos.

Diante da documentação apresentada pela então impugnante, a autoridade previdenciária competente determinou a realização de diligência (fls. 486), para que o fiscal autuante examinasse as razões e documentos colacionados aos autos naquela oportunidade, promovendo a exclusão dos valores que entendesse indevidamente lançados, conseqüentemente, retificando o crédito previdenciário originalmente constituído.

Em atendimento à diligência requerida pela autoridade julgadora, o ilustre AFPS autuante intimou a contribuinte a apresentar os Livros Diários e Razão, conforme TIAD's, às fls. 490/491, o que fora atendido pela empresa, resultando na elaboração da Informação Fiscal, às fls. 755/759, com a seguinte conclusão:

"[...]"

1.1 Utilizou-se como base de cálculo para a Previdência Social valores encontrados em Folhas de Pagamento apresentadas no decorrer da fiscalização. Na defesa a empresa anexou cópia de todos os resumos de Folhas de Pagamento, questionando os valores lançados na NFLD. Todos os resumos foram novamente analisados e encontrou-se em algumas competências divergências em relação aos valores registrados. Contudo, ao analisarmos os documentos anexados pela empresa em sua defesa, encontramos nas páginas 139 a 148, tabelas elaboradas pelo Sr. Sergio Barroso, Técnico de Cálculo Trabalhista e Previdenciário, Registro 2781-3, profissional a serviço da empresa, e também nelas encontramos algumas divergências. [...]

1.2. Durante a fiscalização foram apresentadas somente folhas de pagamento relativas às competências Dezembro nas quais encontravam-se os valores pertinentes ao décimo terceiro salário. Na defesa, a empresa anexou resumos individualizados para a competência 13, valores esses divergentes dos encontrados nos resumos da competência 12. Cabe ressaltar que a data de emissão das folhas de dezembro são posteriores a das folhas de 13º (vide pág. 247 e 249 para o ano de 2004)

1.3. Desta forma, percebe-se claramente que, em diversas competências (11 a 18), os valores lançados por esta fiscalização são idênticos aos valores utilizados pelo Sr. Sergio Barroso ao elaborar sua planilha.

1.4. Como é muito pouco provável que o Sr. Sergio e esta fiscalização tenham obtido os mesmos valores divergentes em relação às novas Folhas de Pagamento apresentadas pela defesa, foi feita nova diligência à empresa conforme MPF 09263815 anexo pág. 487, solicitando a apresentação dos Livros Diários e Razão, conforme TIAD pág. 490. Tal procedimento visava obter, através dos lançamentos contábeis, o valor utilizado como Base de Cálculo pela empresa de acordo com o art. 225 II do Dec. 3048/99.

[...]

1.9. Uma vez que a análise contábil não seria conclusiva e levaria a um outro valor diferente dos valores encontrados pela fiscalização e dos fornecidos pela defesa da empresa e que as bases de cálculo divergentes são em sua maioria coincidentes com os valores fornecidos pelo técnico contratado pela própria empresa, sustentamos os valores originalmente lançados na NFLD. [...]" (grifamos)

Consoante se positiva da Informação Fiscal acima transcrita, conclui-se que a fiscalização não logrou apurar de forma clara e precisa a base de cálculo das contribuições previdenciárias ora lançadas, contrariando o disposto na legislação de regência, notadamente no artigo 142 do CTN.



Com efeito, o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, é por demais enfático ao estabelecer que, constatando omissão de recolhimento, deverá a autoridade previdenciária promover o lançamento, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, senão vejamos:

"Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento." (grifamos)

Por sua vez, o Decreto nº 3.048/99, o qual regulamentou a Lei nº 8.212/91, vai ao encontro do entendimento da contribuinte, ao estabelecer em seu artigo 243 o seguinte:

Art. 243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

Como se observa, caberia à fiscalização, durante a ação fiscal, se aprofundar no exame dos elementos fornecidos pela contribuinte, de maneira a encontrar a perfeita base de cálculo dos tributos lançados, com a finalidade de promover o lançamento exigindo crédito previdenciário líquido e certo.

Em outra via, *ad argumentandum tantum*, se a autoridade lançadora constata-se que a contabilidade da empresa não espelha a real movimentação das remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, poderia lançar mão do instituto da aferição indireta, contemplado no artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91, apurando o crédito previdenciário por arbitramento.

Observe-se que a legislação previdenciária/tributária oferece meios para que a fiscalização alcance a perfeita base de cálculo dos tributos lançados. Na hipótese de a contribuinte oferecer os documentos solicitados (como *in casu*), deverá analisar de maneira pormenorizada os elementos fornecidos, com o fito de encontrar a BC correta.

Por outro lado, se negando a empresa a apresentar os documentos exigidos ou mesmo se estes não se revestirem das formalidades legais ou não representarem a realidade dos fatos, o legislador concedeu outras formas de apuração do crédito previdenciário, por exemplo, arbitramento da base de cálculo, onde a autoridade fiscal lança as contribuições que reputar devidas, invertendo o ônus da prova ao contribuinte, como já explicitado alhures.

Não se pode admitir, entretanto, que o fisco promova o lançamento a partir dos elementos solicitados e entregues pela empresa, oportunidade em que a contribuinte interpõe defesa, alegando erro na base de cálculo dos tributos lançados, trazendo a colação farta documentação corroborando seu entendimento, e o fiscal autuante, em que pese confirmar divergências na base de cálculo, ratifique seu procedimento, o que se vislumbra no caso vertente.

Cumpra esclarecer, que o simples fato de a fiscalização ter exigido somente as folhas de pagamento não é capaz de validar o erro/equívoco incorrido pela autoridade lançadora, sobretudo quando a contribuinte apresentou toda documentação solicitada durante a ação fiscal. Mais a mais, o fiscal autuante teve nova oportunidade para retificar o lançamento, quando da diligência determinada pelo julgador recorrido, ocasião em que fora solicitada a escrituração contábil da contribuinte, que a apresentou de pronto, comprovando as divergências suscitadas.

Registre-se, que mesmo nessa segunda oportunidade, quando da realização da diligência, o fiscal autuante novamente não analisou os documentos na profundidade que o caso exige, inferindo simplesmente ter constatado divergências, sem conquanto indicá-las, deixando de apurar a efetiva base de cálculo nas contribuições exigidas a partir da contabilidade da empresa.

Aliás, como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, a escrituração contábil da empresa, quando elaborada em observância às normas legais, faz prova a favor da contribuinte. É o que determina o artigo 8º do Decreto-lei nº 486/1969.

Com mais especificidade, o artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77, assim estabelece:

“Art. 9º [...]

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova em favor do contribuinte, dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo a sua natureza ou assim definido em preceitos legais.”

Dessa forma, se a fiscalização não encontrou qualquer vício capaz de invalidar a escrituração contábil da empresa, deveria adotá-la na apuração das contribuições previdenciárias, uma vez que devidamente apresentada pela contribuinte quando solicitada. Mas não é o que se verifica na hipótese dos autos, onde o AFPS, mesmo encontrando divergências na base de cálculo dos tributos lançados, ratificou o lançamento, em detrimento dos elementos de prova carreados aos autos e por ele analisados.

Repita-se, uma vez verificada a existência de divergências na base de cálculo, era dever da autoridade fiscal retificar do crédito previdenciário, se para menos, ou promover lançamento suplementar, se para mais.

Ademais, o lançamento – atividade vinculada que constitui o crédito tributário – não pode se apoiar em suposições, conjecturas e muito menos presunções do agente arrecadador, como se extrai do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Deve fundamentar-se em fatos concretos, demonstrados, suscetíveis de comprovação. Isso a fiscalização não logrou demonstrar.

A doutrina pátria não discrepa dessas conclusões, consoante de infere dos ensinamentos de renomado doutrinador Alberto Xavier, em sua obra *“Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro”*, nos seguintes termos:

“ B) Dever de prova e “in dubio contra fiscum”

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova (beweislösigkeit), esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas.

[...]” (Xavier, Alberto – **Do lançamento no direito tributário brasileiro** – 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005)

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador, determinando, ainda, a perfeita base de cálculo dos tributos exigidos, como segue:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Decorre daí que quando não couber a presunção legal, a qual inverte o ônus da prova ao contribuinte, deverá a fiscalização provar a ocorrência do fato gerador do tributo, com a perfeita mensuração da base de cálculo, só podendo praticar o lançamento posteriormente a esta efetiva comprovação, sob pena de improcedência do feito, como aqui se vislumbra.

Destarte, os atos administrativos, conforme se depreende do artigo 50 da Lei 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, devem ser motivados, sob pena de nulidade, *in verbis*:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]”

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]”

Conforme se extrai dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo e determinar a matéria tributável (base de cálculo). A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal por vício material, especialmente quando o crédito previdenciário não fora apurado por aferição indireta, onde o Fisco poderia arbitrar a base de cálculo.

A jurisprudência administrativa, igualmente, corrobora esse entendimento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“ERRO MATERIAL NA FORMALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO - Comprovado, em grau de recurso, a existência de erro material na base cálculo do imposto lançado, cancela-se o auto de infração para que outro seja feito em boa e devida forma.

Lançamento cancelado." (6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 123.848 – Acórdão nº 106-12150, Sessão de 21/08/2001, unânime)

"CANCELAMENTO DE LANÇAMENTO - ERRO NA BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA - Uma vez identificado erro evidente e essencial na base de cálculo e na alíquota do auto de infração, posto que adotada a alíquota de 100% sobre base de cálculo, é de se cancelar o lançamento. Recurso provido." (6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 132.451 – Acórdão nº 106-13212, Sessão de 27/02/2003, unânime)

"[...]

PAF – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – ERRO NA BASE DE CÁLCULO – Presentes os pressupostos de ocorrência do fato imponible o ilícito se quantifica sobre uma base de cálculo, que é a grandeza decorrente de regra matriz tributária. A base de cálculo mensura a intensidade das determinações contidas no núcleo do fato jurídico para, combinando-o com a alíquota, definir o valor a ser recolhido. Ela confirma, infirma ou afirma o critério material exprimido na norma criadora do tributo. Infirmada, face ao erro em sua quantificação não prospera o lançamento.

Recurso Provido." (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 145.301 – Acórdão nº 108-08865, Sessão de 25/05/2006, unânime)

"CSL – IPC/BTNF – BAIXAS E DEPRECIACÕES – ADIÇÕES - ERRO MANIFESTO NA APURAÇÃO DA BASE DA EXIGÊNCIA – 1995 - Correto o cancelamento da exigência que foi formulada com erro em sua base de cálculo, ao utilizar parcelas que não influenciaram o lucro líquido no período-base lançado.

Recurso de ofício negado." (1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 132.886 – Acórdão nº 101-94604, Sessão de 17/06/2004, unânime)

"LANÇAMENTO – NULIDADE - VÍCIO MATERIAL – DECADÊNCIA - Nulo o lançamento quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, por se tratar de vício de natureza material. Aplicável o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN." (2ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 138.595 – Acórdão nº 102-47201, Sessão de 10/11/2005)

" IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA - MATÉRIA TRIBUTÁVEL - Há que ser determinada com precisão e clareza, sob pena de nulidade (CTN, art. 142). [...]" (3ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 121.017 – Acórdão nº 103-20545, Sessão de 22/03/2001)

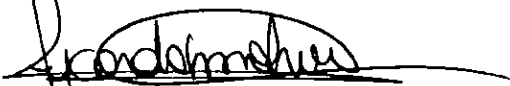
Na esteira desse entendimento, conclui-se que a conduta da fiscalização, afronta a segurança jurídica do ato administrativo, atribuindo incertezas ao lançamento, o que é repudiado pela legislação tributária, a qual exige certeza e liquidez no crédito tributário, para efeito de inscrição em dívida ativa. A rigor, ou se está exigindo tributos a maior, ensejando

enriquecimento ilícito da administração, ou a menor, o que provavelmente acarretará revisão de lançamento, se observados os requisitos do artigo 149 do CTN.

Nesse contexto, deve ser declarada a nulidade do feito, por vício material, em observância a legislação de regência, mais precisamente dos artigos do CTN, das Leis 8.212/91 e 9.784 encimados, uma vez que as incorreções apontadas contaminam a exigência fiscal, tornando-a precária, não lhe oferecendo certeza e/ou liquidez, principalmente pelo fato de se mostrar insanável e por cercear o direito de defesa da recorrente.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examine* em desacordo com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, acolher de ofício a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos durante o período de 01/2000 a 04/2000 E DAR-LHE PROVIMENTO PARA ANULAR O LANÇAMENTO POR VÍCIO MATERIAL, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Sala das Sessões, em 3 de março de 2009



RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA - Relator

Declaração de Voto

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Conselheira

Discordo do entendimento do ilustre Conselheiro relator no sentido de que a NFLD deva ser anulada por conter vício em sua constituição.

Pelo relatado e discutido em sessão, entendo que não deva ser anulada a NFLD em questão, tendo em vista que no momento de sua constituição não dispunha a autoridade fiscal, de todos os documentos capazes de identificar de forma objetiva as contribuições devidas pelo recorrente.

O instituto da aferição indireta é bem aplicável sempre que se identificar omissão por parte do recorrente, o que aconteceu no caso concreto pela não apresentação, durante o procedimento fiscal, dos documentos solicitados por meio do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD.

Ao apresentar diversos documentos em sede de impugnação, rebatendo os levantamentos realizados pela autoridade fiscal durante o procedimento, trouxe a empresa notificada novos elementos, que entendo pertinentes e que deveriam ser avaliados pela autoridade notificante, para que se possa identificar de forma precisa os fatos geradores e as correspondentes bases de cálculo de contribuições previdenciárias.

Ao não avaliar com precisão os documentos apresentados pelo impugnante em confronto com os valores apurados durante a fiscalização, incorreu o auditor em falta na busca da verdade material, mas essa falta em absoluto torna nulo todo um procedimento fiscal, revestido de todas as formalidades legais para a sua constituição.

O que deveria ser feito é a conversão do julgamento em diligência para que no cumprimento do seu dever funcional, promova o auditor notificante a análise dos documentos apresentados, promovendo as retificações de base de cálculo, caso existam. Contudo, não se pode simplesmente argumentar que tendo em vista a discordância de bases apuradas durante a fiscalização e as apresentadas em sede de impugnação, o mesmo mantém o seu posicionamento quanto as bases apuradas, sem indicar de forma precisa, inclusive com indicações de exemplos, o que reflete a realidade dos fatos.

CONCLUSÃO

Face o exposto, entendo deva novamente o julgamento ser convertido em diligência, devendo ser o recorrente cientificado dos termos da diligência antes dos autos retornarem a este colegiado.

Sala das Sessões, em 3 de março de 2009



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Conselheira