



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº 36266.002550/2003-41
Recurso nº 149.090 Voluntário
Matéria Caracterização Segurado Empregado : Contribuinte Individual
Acórdão nº 205-00.807
Sessão de 03 de julho de 2008
Recorrente ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE DESPORTOS
Recorrida DRP SÃO PAULO NORTE - SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

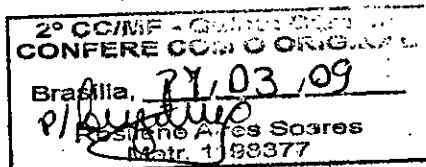
PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/1999 a 30/06/2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Deve ser reconhecida a nulidade do lançamento que resultar em prejuízo para o direito de defesa do sujeito passivo. In casu, foram apresentados documentos pela empresa que não foram analisados pela fiscalização, que optou por efetuar o lançamento por arbitramento, somente indicando sua fundamentação na DN, em evidente prejuízo à parte. Decretada a nulidade do lançamento.

Processo Anulado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

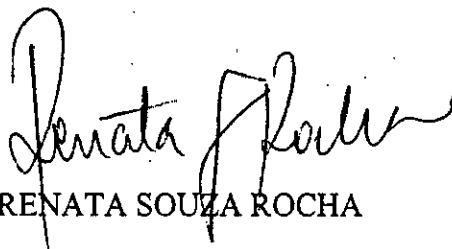


ACORDAM os membros da QUINTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Por maioria de votos, conhecida a preliminar de nulidade por vício na indicação do dispositivo legal de arbitramento na forma do voto vencedor da Conselheira Renata Souza Rocha. Vencidos o Conselheiro Julio César Vieira Gomes que entendeu não se tratar de arbitramento e o Relator que entendeu pela impossibilidade de conhecimento de ofício da matéria. Presença do Advogado, Sr. Marco Cezar Najjarim Batista, OAB/SP 127352 para acompanhar o julgamento.



JULIO CÉSAR VIEIRA GOMES

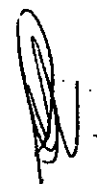
Presidente

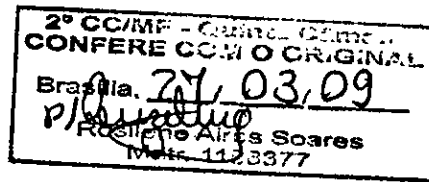


RENATA SOUZA ROCHA

Relatora designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Liege Lacroix Thomasi, Adriana Sato.





Relatório

A presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa sobre a remuneração paga aos trabalhadores autônomos, atualmente denominados contribuintes individuais, no período de janeiro de 1999 a junho de 2002; também foram lançadas a parcela devida pelos segurados empregados e as relativas a outras entidades e fundos, incidentes sobre rubricas de natureza salarial, cujos valores constavam na contabilidade, mas não foram incluídos em folhas de pagamento, período de janeiro de 1999 a junho de 2002 (relatório fiscal às fls. 70 a 75).

Não conformado com a notificação, foi apresentada defesa pelo recorrente, fls. 133 a 143.

A unidade descentralizada da SRP emitiu a Decisão-Notificação (DN), fls. 203 a 213, mantendo o lançamento em sua integralidade.

A notificada não concordando com a DN emitida pelo órgão previdenciário interpôs recurso, fls. 216 a 223, alegando em síntese:

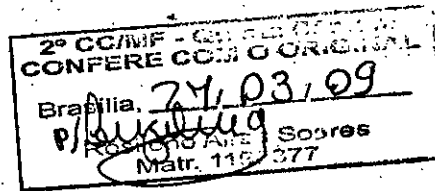
- a) Houve cerceamento de defesa, em virtude de não se ter analisado os documentos disponibilizados pelo contribuinte;
- b) Os valores caracterizados como verbas salariais não o são;
- c) Aluguéis e despesas de condomínio não integram o salário-de-contribuição;
- d) As ajudas de custo não possuem natureza salarial;
- e) As verbas referentes a luvas, direito de arena, prêmios, bichos, participação sobre passe, se assemelham a aspectos cíveis e não trabalhistas;
- f) A rubrica serviços externos, ora foi apurada como componente da remuneração do empregado, ora como do autônomo;
- g) Devem ser excluídas as despesas que não se reportam a específicos profissionais;
- h) Requerendo que o recurso seja provido.

Os autos retornaram à fase administrativa para que o recurso tivesse regular seguimento, conforme fls. 254 a 255.

A unidade descentralizada da Receita Previdenciária apresentou contra-razões às fls. 257 a 266, sugerindo a manutenção do lançamento fiscal.

É o Relatório.





Voto Vencido

Conselheiro MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA, Relator

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme fl. 225; pressuposto de admissibilidade superado, passo ao exame das questões preliminares ao mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES AO MÉRITO:

Quanto ao argumento da recorrente de que houve cerceamento de defesa, em virtude de não se ter analisado os documentos disponibilizados pelo contribuinte; não lhe assiste razão. O contribuinte não tem que tornar os documentos disponíveis em seu estabelecimento durante o processo administrativo, mas sim deve juntar os documentos que comprovariam as alegações. É ônus do contribuinte demonstrar por meio de provas os argumentos recursais. Durante a ação fiscal, não foram apresentados à fiscalização os documentos que embasaram os lançamentos contábeis, conforme relatório fiscal, assim deve o contribuinte apresentar a documentação, e não pedir que a fiscalização retorne ao estabelecimento para efetuar nova diligência.

Em função dos debates suscitados quando do julgamento dos presentes autos; ao contrário do entendimento deste Colegiado, não deve ser conhecida de ofício a falta de fundamento legal para arbitramento. Conforme expressamente previsto no art. 17 do Decreto n.º 70.235 na redação conferida pela Lei n.º 9.532 de 1997, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

De acordo com o previsto no inciso III do art. 16 do Decreto n.º 70.235, a impugnação deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

A redação do art. 17 do Decreto n.º 70.235 retrata o disposto no art. 302 do CPC, nestas palavras:

Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:

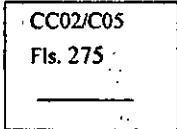
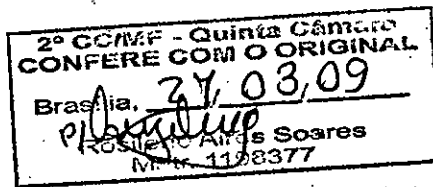
I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;

II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;

III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.

Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.

Desse modo, analisando em conjunto o Decreto n.º 70.235 e o CPC, o sujeito passivo tem o ônus da impugnação específica, e caso esta não seja efetuada, considerar-se-ão verdadeiros os fatos apontados pela fiscalização federal. Além de gerar a preclusão processual,



não podendo ser alegada a matéria em grau de recurso, em função da exigência prevista no art. 16, inciso III do Decreto n° 70.235. No mesmo sentido é do disposto no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário, em que se proíbe à parte discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito se operou a preclusão. Assim, todas as alegações devem ser concentradas na impugnação, que é a primeira oportunidade que o sujeito passivo possui para se manifestar nos autos do processo administrativo.

Entretanto, há matérias que independentemente de argüição pelo sujeito passivo na impugnação podem ser conhecidas de ofício pelo órgão julgador. São elas: a relativa a direito superveniente, surgida somente após a impugnação, ou no corpo da decisão de primeiro grau; ou as relativas às questões que o julgador pode conhecer de ofício como a decadência e os pressupostos processuais; ou às questões que envolvam nulidade absoluta, que são aquelas não passíveis de convalidação.

As nulidades absolutas no processo administrativo estão previstas no art. 59 do Decreto n° 70.235 de 1972, nestas palavras:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei n° 8.748, de 1993)

Fora das hipóteses do art. 59 do Decreto n° 70.235, as demais irregularidades serão sanadas apenas se resultarem prejuízo ao sujeito passivo, e desde que tenham sido argüidas pelo sujeito passivo, pois caso contrário haverá preclusão, na forma do art. 17 do Decreto n° 70.235.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Conforme previsto no art. 61 do Decreto n° 70.235, a nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade. Assim, pode o Conselho de Contribuintes como órgão julgador da legitimidade do lançamento fiscal reconhecer a nulidade absoluta.

RS

Este colegiado somente se manifestará se houver a interposição de recurso, seja o voluntário, seja o de ofício. O limite para julgamento será o objeto do recurso, aplicando-se o princípio: *tantum devolutum quantum apelatum*, e desde que a matéria tenha sido impugnada em primeira instância, ou seja questões que este colegiado possa conhecer de ofício. Conforme previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235, a interposição de recurso é uma faculdade para o sujeito passivo, podendo recorrer total ou parcialmente. Assim, a matéria não recorrida se tornará definitiva no âmbito administrativo, com as ressalvas já mencionadas.

Como fui vencido na possibilidade de conhecer de ofício da falta de fundamento legal para arbitramento, entendo que o vício é passível de convalidação. Conforme relatado às fls. 71 e 72, o lançamento da forma como foi realizado ocorreu em função de o contribuinte não ter apresentado os documentos que lastrearam os lançamentos na contabilidade. Assim, diante da omissão do sujeito passivo, a autoridade fiscal pode lançar a importância que reputar devida, na forma do art. 33, parágrafo 3º da Lei n.º 8.212, não havendo necessidade de individualizar os segurados. Contudo, não foi indicado no relatório fiscal, tampouco no relatório de fundamentos legais do débito, o fundamento legal para o arbitramento. O fundamento legal do arbitramento somente surgiu na Decisão-Notificação, conforme fls. 210.

A rubrica ajuda de custo, por exemplo, pode ou não sofrer a incidência de contribuição previdenciária, entretanto tal análise somente é possível se houver a apresentação da documentação pela recorrente, o que não foi realizado. Uma vez que pode ou não haver incidência de contribuição, o lançamento sobre o total encontrado na contabilidade e sem identificação do beneficiário, retrata um arbitramento e portanto deveria constar o fundamento legal para a prática da aferição indireta. Ainda mais pelo fato de os segurados estarem sujeitos ao limite máximo do salário-de-contribuição. Da mesma forma o lançamento sobre uma conta genérica da contabilidade a título de despesas diversas, como em muitos lançamentos em relação ao levantamento de autônomos, se sustenta somente nos casos de arbitramento.

Também deveria constar no relatório fiscal, os motivos do lançamento em relação às rubricas ajuda de custo, aluguéis, luvas, bicho, cessão de direito de imagem, devendo portanto haver complementação do mesmo. Desse modo, faltou a fundamentação mais detalhada no relatório dos motivos para enquadrar as verbas como de natureza salarial.

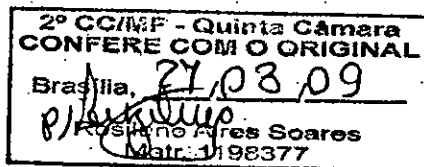
Como já deveria ser de conhecimento da fiscalização previdenciária, existe uma codificação específica para o lançamento por arbitramento, que faz constar no relatório de fundamentos legais a menção ao art. 33, § 3º da Lei n.º 8.212/1991. O caput do art. 33 faz referência somente à competência da autarquia para fiscalizar, não para arbitrar. Para este último caso há fundamento legal específico. O relatório fiscal foi omissivo nesse ponto, pois mesmo que não conste no anexo de fundamentos legais, deveria constar a menção ao parágrafo 3º do art. 33 no corpo do relatório fiscal.

Não resta dúvida portanto, que há um vício na presente Notificação, o ponto controverso reside na possibilidade de saneamento ou não da falta.

Conforme dispõe o art. 28 da Portaria MPAS n.º 357/2002, o lançamento com ausência de fundamentação legal é nulo.

Art. 28. 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;

III - o lançamento com ausência de fundamento legal, erro na identificação do fato gerador, do período ou do sujeito passivo ou não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF;

Contudo, a Portaria MPAS n.º 357/2002 foi revogada pela Portaria MPS n.º 520/2004. Essa Portaria, em seu artigo 32, não menciona a hipótese de ausência de fundamento legal como causa de nulidade do processo administrativo e de acordo com o previsto no art. 44, para os processos em curso na Previdência Social deveria ser aplicada a referida Portaria MPS n.º 520/2004, nestas palavras:

Art. 44 O disposto nesta Portaria aplica-se imediatamente aos processos em curso no Instituto Nacional do Seguro Social e no Conselho de Recursos da Previdência Social, ficando revogada a Portaria n.º 357, de 17.04.2002, publicada no DOU de 18.04.2002, seção I.

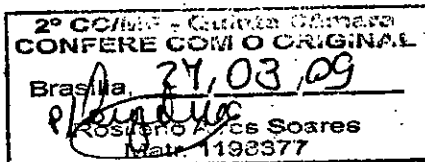
De acordo com o previsto no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, há apenas dois casos de nulidades: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Conforme disposto no art. 60 do referido Decreto, as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das acima referidas não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Destaca-se que mesmo nos casos de preterição do direito de defesa, não deve ser anulada a NFLD ou o auto de infração, mas sim a decisão ou o despacho. Prova desse entendimento é que se não houver a cientificação do sujeito passivo, não há dúvida que há um cerceamento ao direito de defesa, mas pergunta-se: há que ser anulada a NFLD? Entendo que não, assim como a maior parte, se não a totalidade dos demais Conselheiros. Não se pode olvidar que a cientificação é parte necessária ao aperfeiçoamento do lançamento fiscal, e portanto é intrínseco ao ato, mas o vício dessa cientificação não é causa de nulidade do procedimento fiscal.

Não se pode esquecer que o lançamento após notificado ao sujeito passivo não se torna perfeito e acabado. Esse lançamento pode ser alterado em função da impugnação do sujeito passivo, por recurso de ofício ou por iniciativa de ofício, conforme previsão no art. 145 do CTN. O processo administrativo fiscal tem justamente a função de constituir definitivamente ao crédito, assegurando-lhe a certeza e a liquidez. Caso não adotemos essa característica inerente ao processo administrativo, transformaríamos nossas decisões na cômoda anulação da NFLD ou do auto de infração, nos furtando à análise de mérito, para procurarmos meras irregularidades formais na constituição do crédito.

O apego demasiado à formalidade vai de encontro aos princípios do Direito Administrativo da economia processual e da eficiência. Se é reconhecido que a fiscalização pode efetuar novo lançamento fiscal, após a anulação por vício formal, para quê gastar tanto esforço e tempo, se podemos aproveitar todas as provas que estão colacionadas aos autos, possibilitando a correção do feito?



Não entendo ser aplicável ao presente caso o Parecer CJ/MPAS n° 1.045/1997, uma vez que esse Parecer é específico para o caso em que a nulidade do procedimento não foi detectada pelo CRPS, mas somente quando da inscrição do crédito em Dívida Ativa. Sendo assim, não havia como corrigir a falha, senão pela anulação da Notificação Fiscal. Além do mais, o referido Parecer referia-se a uma legislação anterior à Portaria MPS n° 520, que foi publicada pelo próprio Ministro de Estado. Os Pareceres também não se posicionaram sobre a aplicabilidade dos arts. 59 e 60 do Decreto n° 70.235.

A persistir o entendimento desta Câmara, em qualquer hipótese que se verificar uma irregularidade, que ensejasse complementação do relatório fiscal, esta não poderia ser realizada. Desse modo, a decisão descumpra a lei, no caso o Decreto n° 70.235/1972, uma vez que nenhuma diligência poderia ser mais realizada, pois toda a diligência colaciona novas informações que não constavam no relatório inicial.

Destaca-se que a possibilidade de complementação do relatório fiscal, reconhecendo o saneamento do vício, já foi ratificada por este Colegiado, por unanimidade, no julgamento do recurso de n° 142.245, em 12 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

Não obstante as razões apresentadas, entendo que a diligência fiscal, relatório complementar e despacho decisório emitidos [fls. 53-64], com a conseguinte intimação da ora Recorrente para manifestação, sanaram o vício constante do lançamento, sendo inoportuna e despendianda qualquer reparação por este órgão julgador. (grifei)

Sendo assim, entendo que a partir da publicação da Portaria MPS n° 520/2004, o vício no fundamento legal passou a ser considerado como sanável.

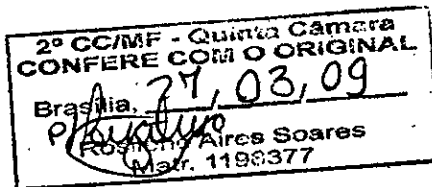
Não se pode confundir falta de fundamentação legal, com falta de fundamento legal. Em virtude de a Administração somente poder agir se houver previsão em lei para a prática do ato, caso não haja tal fundamentação legal, o ato será nulo. Diferentemente será a hipótese de ausência de um dispositivo legal que não foi arrolado no relatório; falta do fundamento legal, entendo que tal vício pode ser corrigido.

Diante da irregularidade constatada, há que ser aplicado o Decreto n° 70.235/1972 devendo ser efetuada notificação fiscal complementar, conforme previsto no 18, § 3º, nestas palavras:

Art. 18 (...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pelo art. 1º da Lei n° 8.748/93)

A notificação complementar a ser efetuada pelo órgão previdenciário deve ser apensada aos presentes autos, devolvendo-se aos sujeitos passivos prazo para defesa administrativa relativa ao fundamento acrescentado ao relatório, bem como da



complementação do relatório fiscal em relação à discriminação das rubricas de incidência, conforme já analisado no presente voto.

O contribuinte se defende não apenas dos dispositivos legais elencados pelo Auditor, mas principalmente dos fatos ocorridos e narrados pela fiscalização. Assim, o apego à ausência do fundamento legal é atribuir um peso excessivo à NFLD quanto à norma legal, esquecendo-se este colegiado que o direito tributário tem como fonte imediata a situação fática (fato gerador). Por isso a omissão quanto ao dispositivo da norma pode ser regularizada.

Ora, se é possível a complementação do relatório fiscal por decisão de primeira instância, qual o motivo de não ser possível por decisão de segundo grau, ainda mais quando é reconhecido que o Conselho de Contribuintes possui competência para rever todas as decisões proferidas pelas DRJ.

Pelo exposto, entendo que deveria o julgamento ser convertido em diligência a fim que seja complementado o relatório fiscal. Entretanto, tal diligência traria novas informações que não teriam sido analisadas na primeira instância administrativa, inovando a matéria em grau de recurso, o que ocasionaria a supressão de instância. Desse modo, para não ferir o princípio da ampla defesa, e para não suprimir a primeira instância, por uma questão lógica deve ser anulada a decisão de primeira instância para que seja possibilitada a complementação do relatório fiscal.

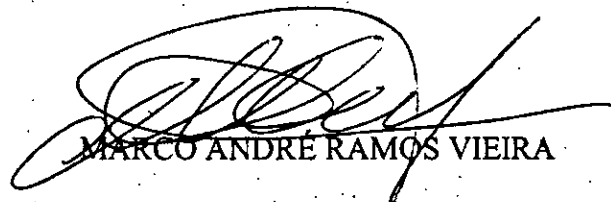
Deve o Auditor notificante completar o relatório fiscal indicando o dispositivo para o arbitramento, bem como complementando em relação às rubricas de incidência, tanto do lançamento sobre as remunerações dos segurados empregados, como dos contribuintes individuais. Repita-se que entendo que não cabe a diligência para complementar o relatório em segunda instância administrativa, pois ocasionaria a supressão de instância; por esse motivo é que voto por anular a decisão-notificação. Anulando a decisão de primeiro grau é reaberta toda a discussão sobre os dados que porventura sejam acrescidos aos autos, o que favorece o contraditório e a ampla defesa.

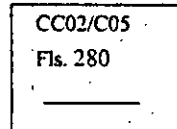
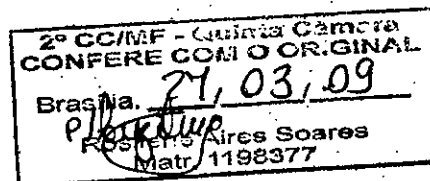
Outra falha encontrada é em relação aos segurados identificados, para esses, como por exemplo o lançamento à fl. 79, competência agosto de 1999, para o Sr. Luiz C. O. Preto no montante de R\$ 30.000,00 não poderia ter sido lançado 8% sobre o total, mas sim considerando o limite máximo do salário-de-contribuição. Essa falha não nulifica o lançamento fiscal, havendo apenas alteração do quantum debeat, podendo ser corrigido inclusive na fase de execução do julgado administrativo.

CONCLUSÃO:

Voto por CONHECER do recurso do notificado para ANULAR a Decisão-Notificação.

É como voto.


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA



Voto Vencedor

Conselheira RENATA SOUZA ROCHA,

Em que pese o fundamentado entendimento esposado pelo ilustre Conselheiro Relator, dele venho divergir, pois entendo reconheço a nulidade que macula o presente lançamento, por empregar o método de arbitramento, sem que este tenha sido fundamentado na NFLD e relatório fiscal, acarretando em inequívoco cerceamento de defesa, por não ter a fiscalização apreciado os documentos disponibilizados pelo contribuinte.

Como cediço, a presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa sobre a remuneração paga aos trabalhadores autônomos, atualmente denominados contribuintes individuais, no período de janeiro de 1999 a junho de 2002; também foram lançadas a parcela devida pelos segurados empregados e as relativas a outras entidades e fundos, incidentes sobre rubricas de natureza salarial, cujos valores constavam na contabilidade, mas não foram incluídos em folhas de pagamento, período de janeiro de 1999 a junho de 2002 (relatório fiscal às fls. 70 a 75).

No meu sentir, há irregularidades que maculam de forma insanável o lançamento fiscal. Isto porque o lançamento da forma como foi realizado ocorreu em função de o contribuinte não ter apresentado os documentos que lastrearam os lançamentos na contabilidade. Assim, diante da omissão do sujeito passivo, a autoridade fiscal lançou a importância que reputar devida, na forma do art. 33, parágrafo 3º da Lei n.º 8.212, sem individualizar os segurados.

Contudo, não foi indicado no relatório fiscal, tampouco no relatório de fundamentos legais do débito, o fundamento legal para o arbitramento. O fundamento legal do arbitramento somente surgiu na Decisão-Notificação, conforme fls. 210.

Sobre nulidade, ora reconhecida de ofício, a legislação determina motivos e atos a serem praticados em caso de decretação de nulidade:

Decreto 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

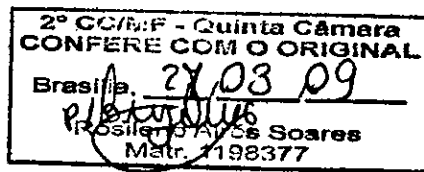
I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.



Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Lei 9784/99:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Resta, portanto, inequívoca a decretação da nulidade em face do cerceamento de defesa, pois cabe à autoridade lançadora motivar adequadamente suas afirmativas, possibilitando ao contribuinte a perfeita compreensão do que lhe é imputado, viabilizando o exercício do direito inserido no inciso LV, do artigo 5º da Constituição Federal/88.

A autarquia tem o dever de expor os motivos pelos quais está praticando o ato de lançamento fiscal. Nesse sentido, assevera o artigo 50, caput e inciso II da Lei n. 9.784/99:

"Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

...

II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;"

A legislação em apreço insculpiu princípio paulatinamente defendido pela doutrina pátria, de que o ato administrativo, além de legalmente fundamentado, deve ser motivado.

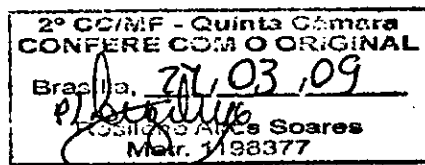
Leciona o professor Hely Lopes Meirelles em Direito Administrativo Brasileiro, Melhores Editores São Paulo, 2003, p.149:

"O motivo ou causa é a situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato administrativo."

Ainda continua nas páginas 193/194:

"A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato e por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. (...)"

"Por aí se concluiu que, quer quando obrigatória, quer quando facultativa, se for feita, a motivação atua como elemento vinculante da Administração aos motivos declarados como determinantes do ato. Se tais motivos são falsos ou inexistentes, nulo é o ato praticado."



Ademais, em se tratando de lançamento fiscal, o artigo 142 do Código Tributário Nacional não deixa dúvidas de que a motivação se refere à verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador.

O contencioso administrativo no âmbito da Receita Federal do Brasil é regido pelo Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e mais especificamente, no caso das contribuições sociais de que tratam os artigos 2º e 3º da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, pela Portaria RFB n.º 10.875, de 16 de agosto de 2007.

Em ambos diplomas legais, nos artigos 59, inciso II e 27, inciso II, respectivamente, está disposto que são nulos “os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa” (grifei)

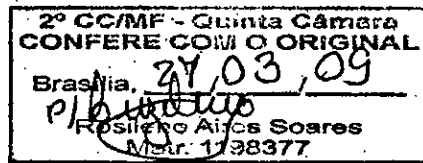
Um dos princípios que sustenta o processo administrativo fiscal é o da verdade material e, por este princípio, o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração do crédito. Portanto, a conduta da autoridade fiscal, em prol da verdade material, deve proceder no sentido de verificar se a hipótese abstratamente prevista na norma de direito material, efetivamente ocorreu. Nesse sentido, tem que trazer no relatório fiscal todos os dados, informações e documentos a respeito da real caracterização da suposta relação de emprego.

Entendo que o lançamento da forma como se apresenta cerceia a defesa do recorrente e, portanto, deve ser declarado nulo nos termos da legislação anteriormente citada.

De acordo com o acima exposto, peço vênias para divergir do Conselheiro Relator, para reconhecer de ofício a nulidade do lançamento.

É como voto.


RENATA SOUZA ROCHA



Declaração de Voto

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Peço vênia para divergir do senhor relator que entendeu se tratar de lançamento por arbitramento, o que resultou acórdão pela anulação do processo. Argumenta que se trata de arbitramento o lançamento de parcelas remuneratórias que embora escrituradas contabilmente não foram registradas em folhas de pagamento ou outros documentos de natureza declaratória. A autoridade fiscal solicitou documentos que originaram esses registros contábeis, mas a recorrente não os apresentou. Essas rubricas foram lançadas na contabilidade em títulos que denotam sua natureza remuneratória.

Na legislação que trata das contribuições previdenciárias, o arbitramento tem previsão no artigo 33, §§3º e 6º da Lei nº 8.212, de 24/07/91:

Art. 33. ...

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

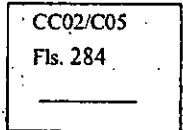
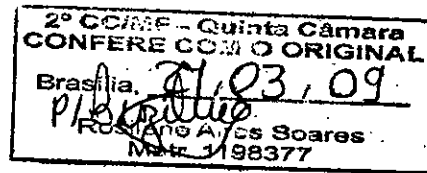
§6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

As causas para o arbitramento ou aferição indireta podem ser assim agrupadas:

- a) recusa, sonegação ou deficiência na exibição de documentos solicitados pelo fisco (Parágrafo 3º); e
- b) omissão da escrituração contábil do todo ou parte da base de cálculo das contribuições previdenciárias (Parágrafo 6º).

Conclui-se das disposições acima que a técnica de arbitramento ou aferição indireta recai sobre o cálculo do tributo devido, exatamente na parte do lançamento voltada para cálculo do montante devido, iniciando pela base de cálculo e **não para a verificação da ocorrência do fato gerador**. O lançamento de tributo é um procedimento administrativo e como tal se divide em fases sucessivas. É exatamente nestes termos que dispõe o Código Tributário Nacional.

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.

Entendo que os valores extraídos da própria escrituração contábil da empresa lançados em contas contábeis tituladas com expressões que identificam sua natureza remuneratória integram o lançamento tributário direto e não indireto, eis que nenhuma aferição de base de cálculo foi realizada.

Entendimento diverso resultaria em se considerar arbitramento todo e qualquer lançamento sobre fatos não reconhecidos pelo sujeito passivo como geradores de obrigações tributárias. Caso isto prevaleça, somente escapariam do conceito de arbitramento os lançamentos de fatos geradores declarados e confessados pelo sujeito passivo. Tudo mais seria arbitramento. O que faria se confundirem dois conceitos distintos: lançamento de ofício, que é a constituição do crédito sobre valores não declarados; e lançamento por arbitramento, que resulta da aferição do *quantum debeat* sempre quando os valores informados pelo sujeito passivo não correspondam a realidade dos fatos.

No Código Tributário Nacional há vários dispositivos que tratam do arbitramento da base de cálculo e do tributo devido, nunca de fatos geradores:

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Por tudo, entendo que não se trata de lançamento por arbitramento, donde, portanto, não se identifica nenhum vício que pudesse resultar na nulidade do processo.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES