



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA**

**Processo n°** 36266.005301/2003-15  
**Recurso n°** 149.178 Voluntário  
**Matéria** Responsabilidade Solidária: Cessão de Mão de Obra  
**Acórdão n°** 205-01.531  
**Sessão de** 04 de fevereiro de 2009  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE DESPORTOS  
**Recorrida** DRP EM SÃO PAULO - NORTE

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1994 a 30/11/1994, 01/01/1995 a 31/08/1995, 01/10/1995 a 31/12/1998

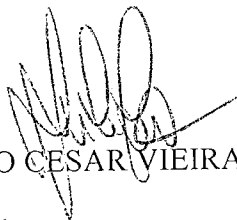
**NORMAS PROCEDIMENTAIS. ARBITRAMENTO.  
AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO ANEXO FLD.  
VÍCIO INSANÁVEL. NULIDADE.**

A indicação dos dispositivos legais que amparam a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito é requisito essencial à sua validade, e a sua ausência ou fundamentação genérica, especialmente no relatório Fundamentos Legais do Débito-FLD, determina a nulidade do lançamento, por caracterizar-se como vício insanável.

Processo anulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Por maioria de votos, com fundamento no artigo 173, I do CTN, acatar a preliminar de decadência de parte do período a que se refere o lançamento, vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior e Edgar Silva Vidal que aplicavam o artigo 150, §4º e, quanto ao período remanescente, acatada por maioria a preliminar de nulidade por vício na indicação do dispositivo legal de arbitramento, vencidos o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes que entendeu não se tratar de arbitramento e o Conselheiro Marco André Ramos Vieira que entendeu pela impossibilidade de conhecimento de ofício da matéria. Presença do Sr. Marco Cezar Najjarian Batista OAB/SP nº 127352 acompanhando o julgamento.



JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Presidente



DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Marco André Ramos Vieira, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Liege Lacroix Thomasi, Adriana Sato e Edgar Silva Vidal (Suplente).



## Relatório

1. Tratam os autos de débito lançado contra a Associação Portuguesa de Desportos decorrente de contribuições devidas e não recolhidas à Seguridade Social. O relatório fiscal da notificação informa os seguintes lançamentos:

### *“1.1. LEVANTAMENTO FPC - Folha de Pagto./Contabilidade*

*Contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parcela dos segurados empregados, calculada pela alíquota mínima (destinadas ao Fundo de Previdência e Assistência Social FPAS) e as relativas a outras Entidades e Fundos Terceiros (Salário Educação, Sesc, Inbra e Sebrae), incidentes sobre rubricas com natureza salarial, cujos valores constam da escrituração contábil da associação desportiva ora notificada, sem a correspondente consignação em folhas de pagamento, nos períodos de 01/94 a 11/94, 07/95, 08/95 e 10/95 a 12/98.*

### *1.2. LEVANTAMENTO RSC - Resp.Solid./Contabil./Cessão*

*Contribuições devidas à Seguridade Social correspondentes à parcela dos segurados empregados, calculada pela alíquota mínima, da empresa, do financiamento da complementação das prestações por acidentes do trabalho (SAT), para o período compreendido até 06/97, bem como para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, a partir da competência 07/97, todas destinadas ao Fundo de Previdência e Assistência Social FPAS e incidentes sobre a remuneração dos empregados de empresas prestadoras de diversos serviços, contratados pela associação desportiva ora notificada, na condição de “tomadora”, contribuições estas calculadas com base nos lançamentos contábeis constantes de sua escrituração contábil, considerandose o instituto da Responsabilidade Solidária, conforme determina o inciso VI do artigo 30 da Lei 8212/91 e alterações posteriores, nos períodos de 01/94 a 11/94, 01/95 a 08/95, 10/95 a 12/95, 07/96 a 09/96, 11/96, 12/96, 02/97 a 04/98, 06/98 a 08/98 e 12/98.*

### *1.3. LEVANTAMENTO RSV – Resp.Soli./Contabil./VigiL.*

*Contribuições devidas à Seguridade Social correspondentes à parcela dos segurados, calculada pela alíquota mínima, da empresa, do financiamento da complementação das prestações por acidentes do trabalho (SAT), para o período compreendido até 06/97, bem como para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, a partir da competência 07/97, todas destinadas ao Fundo de Previdência e Assistência Social FPAS e incidentes sobre a remuneração dos empregados de empresas prestadoras de serviços de vigilância, contratados pela associação desportiva ora notificada, na condição de “tomadora”, contribuições*

*estas calculadas com base nos lançamentos contábeis constantes de sua escrituração contábil, considerando-se o instituto da Responsabilidade Solidária, conforme determina o inciso VI do artigo 30 da Lei 8.212/91 e alterações posteriores, nos períodos de 03/95, 06/95, 07/95, 11/95, 03/96, 06/96, 07/96, 12/96, 04/97, 06/97 e 07/97.*

#### 1.4. LEVANTAMENTO AUC – AUTÔNOMOS/CONTABILIDADE

*Contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados trabalhadores autônomos, com base nos lançamentos contábeis constantes da escrituração contábil da associação desportiva ora notificada, nos termos do que dispõe a Lei Complementar 84/96, no período de 05/96 a 12/98.”*

2. A empresa impugnou tempestivamente o lançamento nos termos de petição e foram acostados documentos nas fls. 340/350.

3. A decisão de primeira instância considerou o lançamento fiscal procedente, eis que lavrada conforme a legislação previdenciária aplicável ao caso. Nesse sentido, a decisão restou assim ementada:

*“CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL, correspondentes à parcela dos segurados empregados calculada pela alíquota mínima, destinadas ao Fundo de Previdência e Assistência Sócia I- FPAS e as relativas a outras Entidades e Fundos - Terceiros (Salário-Educação, SESC, INCRA e SEBRAE), incidentes sobre rubricas de natureza salarial, cujos valores constam da escrituração contábil da associação desportiva notificada, sem a correspondente consignação em folhas de pagamento, nos períodos de 01/94 a 11/94, 07/95, 08/95 e 10/95 a 12/95, BEM COMO contribuições correspondentes à parcela dos segurados empregados, calculada pela alíquota mínima, da empresa, SAT(Seguro de Acidente de Trabalho (até 06/97) e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho ( a partir de 07/97) todas destinadas ao FPAS e incidentes sobre a remuneração dos empregados das empresas prestadoras de serviços diversos, contratados pela Notificada na condição de “tomadora”, calculadas com base em seus lançamentos contábeis considerando-se o Instituto da Solidariedade, conforme inc. VI do art. 30 da Lei 8212/91, nos períodos de 01/94 a 11/94, 01/95 a 08/95, 10/95 a 12/95, 07/96 a 09/96, 11/96, 12/96, 02/97 a 04/98, 06/98 a 08/98 e 12/98, , tudo consoante disposto no art. 14º. da lei 8029/90 , e arts. 31 e 33, da Lei 8212/91 com alterações posteriores, c/c regulamentos.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE.”*

4. O contribuinte veio novamente aos autos para interpor recurso voluntário, alegando, em síntese, o seguinte:

*“Da Preliminar*

*3.1. A Recorrente teria ficado surpresa com o teor da DN que chancelaria a despreocupação do fisco com o efetivo atendimento das regras legais e administrativas que disciplinariam as formalidades*

*5*

4

*procedimentais inerentes aos atos administrativos de natureza tributária, no caso, o relatório fiscal e a DN. Existiria a negativa impressão de que teria sido lavrada uma precária DN com o intuito de levar o contribuinte às cotra-razões, obrigando-o a efetuar o depósito recursal, quando só então, seriam os autos baixados em diligência para o saneamento das fragilidades da NFLD, ou seja, haveria um posicionamento tendencioso. A determinação de diligência, no recurso, confirmaria a dúvida acima externada. Sendo o processo encaminhado à CAJ sem retificação, sem estar revestido de plena regularidade formal, o INSS assumiria o risco do acolhimento do recurso do contribuinte, demonstrando displicente trato com a legalidade da coisa pública. Por isso, pede a revisão da DN que chancelaria um relatório fiscal revestido de extrema fragilidade formal.*

*3.2. Às fls. 425, protesta contra a alegação da DN que inviabilizaria a apresentação de documentos pelo contribuinte a qualquer tempo no curso da instrução processual administrativa, inclusive na via recursal. Por isso, no curso da instrução recursal, com respaldo em vinculantes normas administrativas, estaria apresentando elementos documentais de convicção para análise da CAJ, vez que não teria sido feita novas e isentas análises fiscais nos documentos disponibilizados através de expressa manifestação feita na defesa. Por isso, requer a realização de diligência, antes de encaminhamento ao CRPS, na tentativa de sanar os equívocos formais defendidos pelo contribuinte, que levariam à nulidade da NFLD.*

*A atitude do contribuinte de disponibilizar sua escrita contábil e de pessoal seria meio de prova plenamente legítimo e eficaz para a demonstração de que não teria infringido as normas previdenciárias. E, o Fisco não teria relatado nada a seu favor, se escondendo atrás da cortina da "presunção de fé-pública dos atos administrativos e/ou da certeza e liquidez do lançamento".*

#### *Do Mérito*

*3.3. Renova os argumentos da defesa, vez que não seriam verbas salariais os valores assim caracterizados pelo INSS no levantamento FPC, que deveria ser aniquilado. A DN teria se furtado ao enfrentamento do mérito na defesa.*

*3.4. Por expressa disposição da alínea "m", do § 90, do art. 28, da Lei 8.212/91, não integrariam o salário-de-contribuição os ALUGUEIS E DESPESAS DE CONDOMINIOS, feitos com empregados contratados para trabalhar em localidade distante de sua residência, com observância às normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho, pois tratar-se-iam de um custeio PARA o desenvolvimento do trabalho e não um ganho decorrente DO trabalho. Por isso, esses valores deveriam ser excluídos da NFLD.*

*3.5. As AJUDAS DE CUSTOS, na específica hipótese dos autos, decorrentes de viagens que os atletas e profissionais do clube seriam obrigados a fazer, vinculadas às competições e campeonatos, também não poderiam ser consideradas como integrativas do salário-de-contribuição, pois não comporiam, sob qualquer pretexto, o salário-de-*

*benefício para o cálculo de aposentadoria do empregado. O clube também ajudaria diversos jovens que viriam do interior e da periferia, para participação em torneios ou seleções da escolinha de futebol, e não poderiam tais verbas serem definidas como salariais.*

*3.6. Com relação às contabilizações denominadas LUVAS, DIREITO DE ARENA, PRÊMIOS, TAXAS DE FEDERAÇÃO, BICHOS, PARTICIPAÇÃO SOBRE PASSE, TAXAS DE FEDERAÇÃO, estas teriam mais aspectos do universo civil, do que do trabalhista, beirando alguns específicos casos, o quanto disposto no item 07, da alínea "e", do § 9º, do art. 28 da Lei 8.212/91 (oportunamente, traria novos elementos).*

*3.7. Teria havido irregularidade no lançamento que teria caracterizado as rubricas contábeis SERVIÇOS EXTERNOS (ou títulos similares) num determinado momento como verba salarial, conforme Anexo I, levantamento FPC e, noutro momento, como base de cálculo de serviços de autônomos, levantamento AUC.*

*Por exemplo, no que difeririam os Serviços Externos, Comissões indicados às fls. 19 e 73, FPC (portanto entendidas como verbas salariais) e os indicados às fls. 21 e 30, AUC?*

*Várias seriam as contradições formais nesta NFLD que poderiam ser sanadas, sendo evidente a nulidade da autuação por absoluta contradição de seus termos, pois não teria sido atendida a norma legal que ofereceria a certeza e a liquidez ao lançamento fiscal.*

*3.8. Também estaria eivado de irregularidade o lançamento RSC, pois o INSS não teria atendido a nenhuma das exigências procedimentais das novas regras administrativas editadas após a IN 70/02, inerentes ao lançamento por solidariedade. Assim, deveria ser cancelada a constituição deste pseudo crédito intitulado de RSC. O mesmo ocorreria com o levantamento RCV, também devido à solidariedade.*

*3.9. Assim, requer o recebimento e processamento do recurso e o acolhimento das arguições, que o CRPS reconheça a nulidade da NFLD, pela precariedade de sua constituição ou que determine novas diligências para verificação da documentação do contribuinte, além de destacar o interesse de promover sustentação oral quando do julgamento no CRPS (com intimação endereçada ao subscritor, R. Itápolis, 821, Pacaembu, Capital/SP, fone. 3663-6310)."*

5. As contra-razões do fisco estão às fls. 520/529 e batalham no sentido da manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

## Voto

### DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso, pois atende aos pressupostos de admissibilidade, e passo ao exame das questões preliminares suscitadas pelo recorrente.

### PRELIMINARES

2. Preliminarmente, este Colegiado deve analisar questão que diz respeito a nulidade do lançamento por vício na indicação do dispositivo legal que autorizou o procedimento de arbitramento.

3. O lançamento por arbitramento deve ser sempre fundamentado, com menção específica, no art. 33, § 3º da Lei nº 8.212/1991. Não basta constar do relatório fiscal ou do anexo “FLD – Fundamentos Legal do Débito” o **caput** do art. 33, pois tal referência somente diz respeito à competência da autarquia para fiscalizar, mas não para arbitrar valores visto que, neste último caso, há fundamento legal específico.

4. **In casu**, basta uma rápida leitura do relatório fiscal para verificar que o auditor fiscal omitiu esse ponto, pois deveria constar expressamente a menção ao parágrafo 3º do art. 33 no corpo do relatório fiscal ou mesmo no anexo “FLD”.

5. E não se trata de apego demasiado à formalidade, mas sim de garantir ao contribuinte pleno conhecimento do procedimento fiscalizatório. É bem verdade que o contribuinte se defende não apenas dos dispositivos legais elencados, mas principalmente dos fatos ocorridos e narrados pela fiscalização. Entretanto, a ausência de dispositivo legal no corpo do relatório fiscal desorienta ainda mais o contribuinte e afronta princípio basilar garantido ao sujeito passivo, qual seja a ampla defesa.

6. Além do mais, o procedimento de arbitramento é a exceção no lançamento de débito previdenciário, razão pela qual tanto o fiscal, quanto o julgador administrativo, devem adotar medidas para informar corretamente o contribuinte a forma utilizada no levantamento do débito.

7. Destaco ainda que, embora, a fiscalização não tenha expressamente anunciado no relatório, não tenho dúvida que se utilizou do procedimento de arbitramento. Isto porque, compulsando a informação fiscal, verifica-se que o lançamento foi realizado em função de o contribuinte não ter apresentado os documentos que lastrearam os lançamentos na contabilidade. Assim, diante da omissão documental por parte do sujeito passivo, a autoridade fiscal lançou a importância que reputou devida, na forma do art. 33, parágrafo 3º da Lei nº 8.212, tanto é verdade que deixou de adotar a boa prática de individualizar os segurados por ela considerados na NFLD.

8. A seu turno, a rubrica ajuda de custo, como sabemos, pode ou não sofrer a incidência de contribuição previdenciária e o lançamento sobre o total encontrado na contabilidade e sem identificação dos beneficiários, demonstra que os valores somente





puderam ser lançados por intermédio do arbitramento. No mesmo sentido, tenho para mim que o lançamento sobre conta genérica da contabilidade a título de despesas diversas, tal como no levantamento relativo aos autônomos, somente poderia ser realizado por intermédio do procedimento de arbitramento.

9. Assim, partindo do pressuposto que houve cerceamento do direito de defesa por parte do contribuinte, ante a irregularidade apresentada, há que se aplicar o disposto no artigo 59, inciso II, do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que assevera claramente que são nulos “os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

10. E a Jurisprudência que tem sido sedimentada neste Conselho é na mesma linha:

*“Ementa: NORMAS PROCEDIMENTAIS. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO ANEXO FLD. VÍCIO INSANÁVEL. NULIDADE. A indicação dos dispositivos legais que amparam a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD é requisito essencial à sua validade, e a sua ausência ou fundamentação genérica, especialmente no relatório Fundamentos Legais do Débito-FLD, determina a nulidade do lançamento, por caracterizar-se como vício insanável, nos termos do artigo 37 da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 11, inciso III, do Decreto nº 70.235/72.*

*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. Processo Anulado. 11. Devo destacar, ainda, que a NFLD também merece ser anulada se considerado que o relatório fiscal não asseverou os motivos do lançamento em relação às rubricas ajuda de custo, aluguéis, luvas, bicho, cessão de direito de imagem, de maneira que não há como determinar com certeza se as verbas tem ou não natureza salarial. (Recurso n.º 145059; 6ª Câmara; ACÓRDÃO 206-00295)*

11. E mesmo para aqueles que entendem se tratar de mera formalidade a menção a dispositivos legais no relatório fiscal, a Lei n.º 9.784/99, em seu art. 2º, parágrafo único, inciso VIII, assevera de maneira solar que nos processos administrativos serão observadas as “formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados”.

12. De maneira que a fiscalização deve mencionar a norma que lhe assegurou o procedimento de arbitramento de valores por ela levantados, até para que o contribuinte possa exercer o seu direito à defesa e orientar a busca da documentação necessária a verificar a correção dos valores apontados pelo auditor fiscal.



8

13. Entendo que a NFLD, na forma como se apresenta, cerceia a defesa do recorrente e, portanto, deve ser declarado nulo de ofício, pois o vício insanável apontado diz respeito a formalização do próprio ato, qual seja o lançamento do débito.

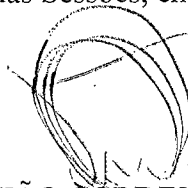
14. Importante destacar, ainda, que a NFLD também merece ser anulada se considerado que o relatório fiscal não asseverou os motivos do lançamento em relação às rubricas ajuda de custo, alugueis, luvas, bicho, prêmios e direito de arena, participação s/ passe, taxa de federação e cessão de direito de imagem. De maneira que não há como determinar com certeza se as verbas possuem efetivamente natureza salarial.

15. E a informação fiscal, ao se referir apenas ao “anexo I”, gera uma enorme dificuldade para a análise das rubricas consideradas pelo auditor fiscal. Isso porque ele apenas cita nomenclaturas instituídas pelo recorrente em sua contabilidade, contudo, não as interpreta nem conclui em específico sobre nenhuma delas em seu relatório.

### CONCLUSÃO

16. Ante o exposto, voto por anular o lançamento fiscal.

Sala das Sessões, em 04 de fevereiro de 2009



DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES

Relator

## Declaração de Voto

Conselheiro MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

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.º 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.º 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 conseqüência.*

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

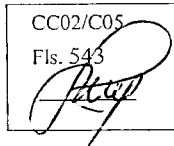
*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*

Fora das hipóteses do art. 59 do Decreto n.º 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.º 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.º 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.

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 relatório fiscal, 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.

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, alugueis, 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.

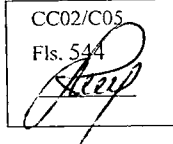
Não resta dúvida portanto, que há um vício na presente Notificação, o ponto controverso reside na possibilidade de saneamento ou não da falta.

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;*

12



*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 nº 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 por este Colegiado 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.º 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.º 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.º 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.º 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.º 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 despicienda qualquer reparação por este órgão julgador. (grifei)*

Sendo assim, entendo que a partir da publicação da Portaria MPS n.º 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.º 70.235/1972 devendo ser efetuada notificação fiscal complementar, conforme previsto no 18, § 3º, nestas palavras:

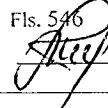
*Art. 18 (...)*

*§ 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 nº 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



  
14



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.

### CONCLUSÃO:

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

É como voto.



MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA



15