



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

Processo nº 36624.001578/2004-25
Recurso nº 152.236 Voluntário
Acórdão nº **2402-00.536 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de fevereiro de 2010
Matéria DIFERENÇAS DE CONTRIBUIÇÃO
Recorrente ORGANIZAÇÃO PAULISTANA EDUCACIONAL E CULTURAL
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA SRP

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/1999 a 31/01/2002

REVISÃO LANÇAMENTO - ART. 149 CTN - MOTIVAÇÃO - AUSÊNCIA

A constituição de um novo lançamento ou a revisão de crédito previdenciário decorrente de auditoria fiscal previdenciária que abranja períodos e fatos já objeto de auditorias-fiscais anteriores, nas quais a contabilidade foi verificada, está condicionada a ocorrência das hipóteses previstas no art. 149 do CTN, cuja ocorrência deve restar plenamente demonstrada

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA NO PRAZO - PRECLUSÃO - NÃO INSTAURAÇÃO DO CONTENCIOSO

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante no prazo legal. O contencioso administrativo fiscal só se instaura em relação àquilo que foi expressamente contestado na impugnação apresentada de forma tempestiva.

LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL.

A falta de fundamentação na revisão de crédito previdenciário para a efetivação de lançamento caracteriza vício substancial, material, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN.

PROCESSO ANULADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por unanimidade de votos: a) nas preliminares, em anular o lançamento pela existência de vício. II) Por voto de qualidade: a) em reconhecer o vício como

material, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os Conselheiros Lourenço Ferreira do Prado, Rogério de Lellis Pinto e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Convocado). Redator designado Marcelo Oliveira.



MARCELO OLIVEIRA
Presidente e Redator Designado



ANA MARIA BANDEIRA – Relatora

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Marcelo Oliveira, Ana Maria Bandeira, Rogério de Lellis Pinto, Lourenço Ferreira do Prado, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Convocado) e Núbia Moreira Barros Mazza (Suplente).

Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, as destinadas a terceiros (Salário-Educação, SESC, SEBRAE e INCRA).

O Relatório Fiscal (fls. 32/35) informa que os fatos geradores se constituem em diferenças de salários constantes em folhas de pagamento e declarados em GFIP, cujas contribuições correspondentes não foram lançadas em notificação lavrada anteriormente, sob nº 35.516.800-6, de 26/11/2002.

A auditoria fiscal apresenta planilha demonstrativa das diferenças ora lançadas.

A notificada apresentou defesa (fls. 41/43), onde alega que sofreu longa e dificultosa fiscalização em 28/06/2002, quando foram lavrados notificações, autos de infração e inexplicáveis guias de recolhimento.

Aduz que todas as notificações, autos e mesmo as guias de recolhimento tiveram defesas individuais, restando *sub jûdice*, sem qualquer manifestação do órgão as NFLDs 35.516.799-9 e 35.516.800-6.

Alega que abrupta e intempestivamente nova fiscalização foi aberta e culminou com a lavratura de mais duas notificações, as quais considera nulas de pleno direito, eis que interferem no período já fiscalizado.

Considera que se alguém errou ao elaborar as primeiras notificações, se estas estavam incompletas ou parciais, que arque com as conseqüências de seu erro.

Afirma que da forma como foi efetuado o lançamento, torna-se impossível à notificada defender-se.

Pela Decisão-Notificação nº 21.003.0/0259/2006 (fls. 63/66), o lançamento foi considerado procedente.

Contra tal decisão, a notificada apresentou recurso tempestivo (fls. 80/84) onde solicita anexação da presente notificação com a de nº 35.516.800-6 diante da conexão entre as mesmas.

No mais, atem-se a questionar a capacidade técnica e jurídica do agente fiscal e do julgador de primeira instância.

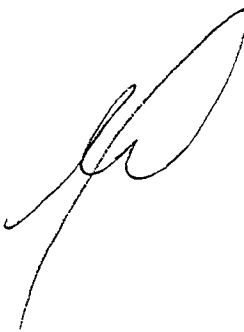
Tece considerações a respeito do fato de ser uma entidade educacional e ser considerada empresa pela auditoria fiscal.

Considera que ao transformar o julgamento em diligência, o julgador se apercebeu de inúmeras e concretas incoerências e erros com que laborou o agente fiscal o que resultou na retificação da NFLD.

Entende indevidas as aplicações de multa e juros SELIC, as quais considera verdadeiro confisco.

O recurso teve seguimento por força de segurança concedida no MS 2006.61.00.021935-9.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

Da análise das peças que compõem os autos, é possível observar que se trata de lançamento suplementar em relação a notificação lavrada anteriormente, cuja necessidade se verificou após o cumprimento de diligência comandada após apresentação de defesa contra a citada notificação.

De acordo com o Relatório Fiscal, trata-se de diferenças de salários que não foram consideradas em sua totalidade na notificação anterior de nº 35.516.800-6.

A recorrente manifesta seu inconformismo pelo fato de já ter sido objeto de ação fiscal com apuração de créditos, os quais ainda se encontram em discussão na esfera administrativa.

Ao meu ver, a existência de discussão administrativa em relação à notificação anterior, tão somente, não representa óbice ao lançamento suplementar.

Também não se verifica a alegada conexão existente entre a notificação anterior e a presente.

A fiscalização pode, desde que não ocorrida a decadência, verificar a regularidade e apurar eventuais tributos não recolhidos.

Ocorre que, no presente caso, quando da realização da ação fiscal anterior, houve a cobertura contábil, ou seja, verificação do Livro Diário, até 31/12/2001, conforme demonstra o TEAF – Termo de Encerramento da Ação Fiscal, cuja cópia encontra-se juntada à folha 58.

Tem sido entendimento nesta instância de julgamento que a cobertura contábil efetuada pela fiscalização, sem qualquer ressalva, significa que houve a homologação dos procedimentos efetuados pelo contribuinte e, a partir de então, qualquer lançamento para o mesmo período se caracteriza como revisão do lançamento e está sujeito à demonstração da ocorrência de qualquer das hipóteses ensejadoras da revisão, estabelecidas no art. 149 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de

atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

LX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

O embasamento legal que autoriza o lançamento, seja decorrente de fiscalização ou não, deve ser informado ao contribuinte em sua totalidade, em razão da vinculação obrigatória da administração ao princípio da legalidade.

O lançamento em questão compreende as competências de 04/1999 a 01/2002. Como a cobertura contábil se deu até 31/12/2001, apenas com relação à competência 01/2002 não se está diante de uma revisão do lançamento anterior.

A revisão do lançamento sem o enquadramento nas hipóteses ensejadoras ou seu enquadramento deficiente é vício relacionado à motivação.

O art. 50, inciso VI, § 1º, da Lei nº 9.784/99, assim estabelece:

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

(...)

VI - decorram de reexame de ofício;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Ao meu ver, lançamento não motivado ou com motivação deficiente ~~está~~ eivado de nulidade por vício formal.



Quanto ao lançamento correspondente à competência 01/2002 não se verifica a ocorrência de revisão, devendo o mesmo prevalecer, pois conforme já argüido, enquanto não ocorrida a decadência, a auditoria fiscal pode apurar e constituir os créditos devidos.

A recorrente, em sua impugnação, manifesta seu inconformismo pelo lançamento suplementar de período já fiscalizado, o que já foi considerado, haja vista a inocorrência de motivação para a revisão do lançamento anterior.

O fato de haver notificação anterior não represente óbice ao presente lançamento ou ao seguimento do contencioso administrativo fiscal face à segunda notificação.

No mais, a peça recursal traz diversas alegações não apresentadas em defesa, a maior parte a respeito da capacidade técnica e jurídica do agente fiscal e o julgador de primeira instância.

Entendo que o contencioso administrativo fiscal só é instaurado mediante apresentação de defesa tempestiva e somente em relação às matérias expressamente impugnadas.

Dessa forma, considero que encontra-se precluído o direito à discussão de matéria trazida de forma inovadora na segunda instância administrativa, em razão do que dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, *in verbis*:

“Art.17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para retirar do lançamento as competências de 04/1999 a 12/2001, face à nulidade por vício formal e manter o lançamento relativamente à competência 01/2002.

É como voto.

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2010


ANA MARIA BANDEIRA – Relatora



Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Redator Designado

Sala Com todo respeito ao excelente voto elaborado pela relatora, divirjo, somente, quanto ao tipo de vício existente.

Sobre o vício praticado entendo ser o mesmo de natureza material.

Nos atos administrativos, lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade.

É conceituado como formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”, como conceituado por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.¹ Segundo a mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções:

A Restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração); e

B Ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF); ciência obrigatória do sujeito passivo; oportunidade de impugnação no prazo legal), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto.

Forma é requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem.

Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. A sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador e sua fundamentação legal, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento.

No presente caso, trata-se de lançamento substituto, permitido somente em hipóteses definidas pela legislação (Art. 149, CTN). Portanto, a ausência de alguma dessas

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a 192.

hipóteses legais, devidamente demonstrada nos autos, constitui-se em vício material, pois o lançamento foi efetuado de forma diferente ao determinado pela legislação.

*“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a **determinação da matéria tributável**, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o **vício material** do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora **não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração**. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.*

E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

O que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador, equívocos e omissões no dispositivo legal, da data e horário da lavratura, identificação do sujeito passivo.

Apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa ~~não~~ prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu e que a responsabilidade é do sujeito passivo descrito. Nesse sentido:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. (Acórdão nº 108-08.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Ambos os vícios, formal e material, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é a diferença esclarecida acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo a partir da decisão apenas quando o vício é formal, pois não há dúvida no lançamento de que o responsável foi identificado corretamente e que o fato gerador existiu.

O rigor da forma como requisito de validade gera um grande número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Código Tributário Nacional (CTN) a regra de novo prazo para contagem de decadência a partir da decisão, a fim de realização de lançamento substitutivo ao anterior, quando anulado por simples vício na formalização.

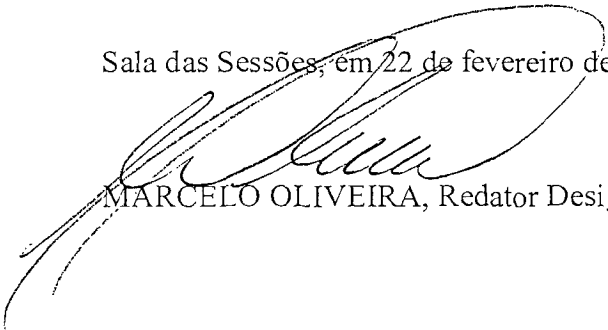
De fato, forma não pode ter a mesma relevância da certeza da responsabilidade e da existência do fato gerador. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que há fundamentação legal para o lançamento, que o responsável foi quem praticou o fato gerador da obrigação e que esse fato existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material.

Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância da responsabilidade e do conteúdo.

Por todo o exposto, entendo como material o vício presente na subsunção da elaboração do lançamento à alguma das hipóteses legais que permitem a efetivação do lançamento referente à revisão de crédito tributário.

Destarte, acato a preliminar por ocorrência de vício material, permanecendo no lançamento somente a competência 01/2002, conforme os motivos do voto da nobre Relatora.

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2010



MARCELO OLIVEIRA, Redator Designado



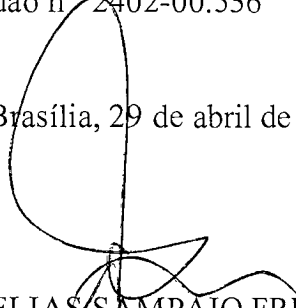
MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO

-Processo nº: 36624.001578/2004-25
Recurso nº: 152.236

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2402-00.536

Brasília, 29 de abril de 2010


ELIAS SAMPAIO FREIRE
Presidente da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

☐ Apenas com Ciência

☐ Com Recurso Especial

☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional