



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 36624.006652/2005-81
Recurso nº 251.687 Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-01.884 – 2ª Turma**
Sessão de 29 de novembro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOCIEDADE EDUCACIONAL SÃO PAULO - SESP

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

REVISÃO LANÇAMENTO - ART. 149 CTN - AUSÊNCIA DE MOTIVO

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

Não houve uma mera ausência de motivação, que poderia acarretar a declaração de nulidade de lançamento. Ao contrário, constata-se uma efetiva ausência dos motivos que poderiam justificar a revisão do lançamento, conforme previstos no art. 149 do CTN, o que acarreta a improcedência do lançamento.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Relator

EDITADO EM: 24/01/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão nº 206-01.224, proferido pela antiga Sexta Câmara do 2º CC em 08/08/2008 (fls. 1439/1454), interpôs, dentro do prazo regimental, recurso especial de contrariedade à Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 1471/1480).

A decisão recorrida, por maioria de votos, deu provimento ao recurso. Segue abaixo sua ementa:

“CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou conluio comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's n's 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. NORMAS PROCEDIMENTAIS. REFISCALIZAÇÃO. ARTIGO 149, CTN. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO DOS FATOS ENSEJADORES DA REVISÃO DE LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA NOTIFICAÇÃO. A revisão de lançamento fiscal somente poderá ser levada a efeito quando devidamente enquadrada no artigo 149, e incisos, do CTN, impondo, ainda, ao fiscal autuante a devida comprovação da ocorrência de uma ou mais hipóteses permissivas constantes daquele dispositivo legal, em observância à segurança jurídica dos atos administrativos, bem como à ampla defesa e contraditório do contribuinte, sob pena de improcedência da autuação. REVISÃO DE LANÇAMENTO. RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÃO. O Relatório Fiscal da Notificação tem por finalidade

demonstrar/explicitar de forma clara e precisa todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito tributário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e do contraditório, sobretudo quando decorrente de revisão de lançamento, com fulcro no artigo 149 do Código Tributário. Recurso Voluntário Provido.”

Afirma que o aresto atacado, por maioria de votos, deu provimento ao Recurso para cancelar a NFLD em razão de a autoridade fiscal não haver comprovado os motivos que deram ensejo à revisão do lançamento. Entende que, nesse ponto, viola não só o teor dos autos, mas também os próprios arts. 145 e 149 do CTN.

Explica que a autoridade fiscal afirmou em seu Relatório Fiscal que o Contribuinte, ao repassar ao INSS as contribuições previdenciárias dos seus empregados, omitiu informações, recolhendo, por conseguinte, valor inferior ao devido.

Diante disso, entende que o agente fiscal expôs em seu Relatório os motivos que ensejaram a revisão do lançamento.

Assevera que, por ser um ato administrativo, o lançamento goza de presunção de veracidade, não cabendo à autoridade fiscal provar os motivos que ensejaram a autuação, mas sim ao contribuinte os fatos que alega para elidir a cobrança. Aduz que não procede a argumentação aduzida no acórdão recorrido de que o lançamento deve ser cancelado em razão de o agente fiscal não haver provado os motivos que ensejaram a revisão do lançamento.

Ao final, requer o provimento do presente recurso.

Nos termos do Despacho n.º 2400-400 (fls. 1483/1485), foi dado seguimento ao pedido em análise.

O contribuinte apresentou, tempestivamente, contra-razões às fls. 1492/1523.

Inicialmente, ressalta que, tendo em vista que a decisão sobre a qual se fundamenta o presente Recurso foi proferida em agosto de 2009, ou seja, após o prazo estabelecido no artigo 4º da Portaria MF 256/2009, não deve ser o mesmo sequer recebido e analisado o seu mérito, sob pena de afronte desrespeito ao que dispõe o anexo II da citada Portaria 256/2009.

Ademais, entende que inexistiu no presente caso qualquer contrariedade à lei ou evidência de prova. O acórdão recorrido, pelo contrário, nada mais fez do que aplicar o que está expressamente disposto nos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional, bem como o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, que determina que a Notificação de Débito deve discriminar de forma clara e precisa seus fatos geradores, e ainda os artigos 20 e 50 da Lei nº 9.784/99 que regulamenta o processo administrativo no âmbito do INSS.

Salienta que não houve por parte da contribuinte qualquer omissão ou recolhimento a menor dos valores devidos ao INSS, nem tampouco houve confissão de tal omissão, destacando que o que ficou claro e evidente é que o equívoco na apuração do montante previdenciário devido pelo INSS se deu pelo fato de que tal órgão não observou os valores recolhidos pela contribuinte via FIES.

Destaca que na documentação acostada aos autos, em especial na própria Relação de Apropriação de documentos apresentados, bem como no Termo de Encerramento da Ação Fiscal realizada anteriormente à notificação, constavam detalhadamente os livros contábeis, as folhas de pagamento e os comprovantes de recolhimento destes períodos, de maneira que não se configura a inexistência de provas hábeis a comprovar os fatos alegados pela contribuinte.

Aduz que não há que se falar em descumprimento de obrigação acessória com a apresentação de documentos suficientes a demonstrar os lançamentos e recolhimentos perpetrados pela peticionária e muito menos em recolhimento a menor perpetrado pela mesma que pudesse ensejar e fundamentar uma nova fiscalização pela Fazenda Nacional.

Argumenta que, conforme correto entendimento da Câmara Julgadora, não basta ao Fisco somente alegar os motivos que levaram à refiscalização, devendo oferecer a prova efetiva dos supostos motivos que levaram a tal providência, sendo que esta obrigação não pode simplesmente ver-se escondida por trás do manto de uma suposta legalidade do ato administrativo.

Destaca que o fato de os atos administrativos estarem revestidos de suposta legalidade e veracidade não deve servir como motivo para olvidar-se de que atos administrativos também devem ser motivados, e referida motivação deve ser cabalmente demonstrada não por meras alegações por parte do agente administrativo, mas por meio de provas admitidas em direito.

Ao final, requer o improvimento do recurso especial.

Eis o breve relatório.

Voto

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

Saliente-se que, não obstante o aludido recurso não encontrar previsão no atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a Portaria Ministerial MF nº. 256, de 22 de junho de 2009, em suas disposições transitórias, prevê que os recursos com base no inciso I do art. 7º e do art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos em face de acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à 1º de julho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

Por seu turno o inciso I do art. 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, fazia previsão de interposição de recurso especial na hipótese de contrariedade à lei.

Examinando-se o recurso especial apresentado com supedâneo no inciso I, verifica-se que ele demonstrou, fundamentadamente, em que a decisão recorrida seria contrária à lei, no entendimento da Fazenda Nacional, consoante o disposto no inciso I do artigo 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Assim, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Inicialmente há de se esclarecer que a decisão recorrida foi unânime no sentido de que o lançamento ora sob exame não demonstrou/comprovou a ocorrência das hipóteses ensejadoras da revisão do lançamento, previstas no art. 149 do CTN. Entretanto, em decorrência desta situação a maioria manifestou-se no sentido de dar provimento ao recurso. Enquanto, os demais se manifestaram no sentido de declarar a nulidade do lançamento por vício formal.

Portanto, inconteste é a conclusão unânime no sentido de que: o lançamento ora sob exame não demonstrou/comprovou a ocorrência das hipóteses ensejadoras da revisão do lançamento, previstas no art. 149 do CTN.

Nos termos do art. 145, III, do CTN, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo poderá ser alterado em decorrência de iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos enumerados no art. 149, do referido código.

Há de se salientar que o CTN estipula os casos em que o lançamento pode ser efetuado e revisto de ofício, posto que consagrado é o princípio da inalterabilidade do lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo. Portanto, em princípio, ele se torna definitivo com a notificação regular, não podendo mais ser alterado pela autoridade administrativa, exceto nas hipóteses arroladas no Código Tributário.

Leandro Pausen, (*in* Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Livraria do Advogado Editora, 5ª Edição, pág. 868/869), mencionando Francisco José Soares Feitosa leciona que: “*Já o art. 149/CTN estipula os casos em que o lançamento será revisto, e somente nesses é que poderá um mesmo fato ser refiscalizado. A fiscalização, no demais casos, não poderá ser alterada, sob pena de violar o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Ressalta que a imutabilidade do ato contém dupla proteção. Uma, ao contribuinte que tem a garantia de não ser perseguido pelo fisco, e, duas, ao funcionário que terá a validade de seu trabalho respeitada*”.

Ademais esclareça-se que o art. 149 do CTN trata simultaneamente de duas situações. A primeira diz respeito às hipóteses em que o ato do lançamento pode ser praticado de ofício. A segunda refere-se às situações em que uma vez praticado o ato do lançamento, pode ser revisto pela administração tributária, *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**;*

*IX - 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.”(GRIFEI)*

Da leitura dos incisos do art. 149 do CTN constata-se que somente os incisos VIII e IX fazem menção a lançamento anterior.

Ou seja, nas demais hipótese do art. 149 do CTN não há menção a lançamento anterior, significa dizer que eles se referem a atos primários de lançamento, que dizem respeito às hipóteses nas quais “o lançamento é efetuado de ofício”.

Diferentemente, os incisos VIII e IX, por fazerem expressamente menção a existência de lançamento anterior, os dispositivos referem-se as hipóteses nas quais “o lançamento é revisto de ofício”.

Destarte, a revisão do lançamento por iniciativa de ofício da autoridade tributária somente se justifica quando:

i) deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; ou

ii) 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.

Neste sentido a lição de Alberto Xavier, Do Lançamento No Direito Tributário Brasileiro, Editora Forense, 3ª edição. Pág. 253:

“A leitura do artigo 149 do Código Tributário Nacional revela que ele se refere simultaneamente a duas situações jurídicas distintas: a definição dos casos em que o ato primário de lançamento pode ser praticado de ofício e a definição dos casos em que o ato primário de lançamento, uma vez praticado, pode ser revisto por um ato secundário da Administração, praticado no reexercício do poder administrativo de lançar.

Esta dualidade de situações resulta claramente da expressão “o lançamento é efetuado e revisto de ofício nos seguintes casos”.

No casos em que o lançamento é efetuado de ofício não houve a prática anterior de nenhum ato de primeiro grau, de tal modo que ele corresponde à primeira definição da situação jurídica

tributária pela autoridade administrativa; ao invés, nos casos em que o lançamento é revisto de ofício já ocorreu previamente a prática de um ato de primeiro grau, que será objeto de apreciação por ato de segundo grau, por iniciativa da Administração.

Ora, se bem se reparar, dos diversos incisos do artigo 149 apenas os incisos VIII e IX se referem a um lançamento anterior, determinando a revisão de ofício “quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior” e “quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorre fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial”.

Por certo o conceito de refiscalização, que consiste fiscalização que abrange períodos e fatos já objeto de auditorias-fiscais anteriores, não se confunde com o de revisão do lançamento.

A própria legislação infralegal, no caso, a Instrução Normativa INSS/DC n.º 70, de 10 de maio de 2002, vigente à época do lançamento, além de elencar as hipóteses autorizadoras da refiscalização (art. 225), condicionava a revisão do lançamento de crédito previdenciário decorrentes de auditoria fiscal previdenciária que abranja períodos e fatos já objeto de auditorias-fiscais anteriores, a ocorrência das hipóteses previstas no art. 149 do CTN (art. 226), *in verbis*:

“Art. 225. A refiscalização é a realização de novo procedimento fiscal que compreenda período e sujeito passivo anteriormente fiscalizados e será executada, a critério da autoridade fiscalizadora, quando: (Redação dada pela Instrução Normativa INSS/DC n.º 080, de 27.08.2002).

I - ocorrerem divergências não-justificadas pelos auditores fiscais que atuaram nas fiscalizações anteriores, com base em instrumentos internos e externos disponíveis, entre os valores levantados nessas fiscalizações anteriores e os respectivos valores obtidos por meio dos planejamentos efetuados; (Redação dada pela Instrução Normativa INSS/DC n.º 080, de 27.08.2002).

II – houver imprecisão técnica ou legal em relação ao crédito constituído; (Redação dada pela Instrução Normativa INSS/DC n.º 080, de 27.08.2002).

III – houver comprovação de que nos lançamentos anteriores ocorreram fraudes ou faltas funcionais dos auditores fiscais que os efetuaram ou os revisaram, ou omissão, por esses auditores, de atos ou de formalidades essenciais; (Redação dada pela Instrução Normativa INSS/DC n.º 080, de 27.08.2002).

IV – houver decisão administrativa anulando ou reduzindo crédito constituído sem a devida homologação superior; (Redação dada pela Instrução Normativa INSS/DC n.º 080, de 27.08.2002).

V – houver conhecimento de novo fato ocorrido em período fiscalizado ou de novo procedimento de auditoria; (Redação dada pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).

VI – houver solicitação fundamentada de órgãos internos ou externos; (Incluído pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).

VII – houver denúncia fundamentada de órgãos internos ou externos ou de pessoas jurídicas ou físicas; (Incluído pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).

VIII - ocorrerem outras hipóteses previstas na legislação tributária. (Redação dada pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).

§ 1º Não será considerado refiscalização o procedimento fiscal que envolver fatos geradores não-examinados anteriormente, em razão de não terem sido objetos de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), ou que envolver documentos não-apresentados, estando essa não-apresentação comprovada por Auto de Infração. (Renumerado e alterado pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).

§ 2º Será considerado refiscalização o novo procedimento fiscal que envolver período sobre o qual houve auditoria fiscal, definida como total, na qual não foi relatado pelo AFPS que determinados documentos ou fatos geradores não foram verificados. (Incluído pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).

Art. 226. A revisão de lançamento de crédito previdenciário de ofício será procedida nas hipóteses previstas no art. 149 da Lei nº 5.172 (Código Tributário Nacional), de 1966).”

Posteriormente, a Instrução Normativa SRP n.º 03, de 14 de julho de 2005, passou a condicionar a constituição de um novo lançamento ou a revisão de crédito previdenciário decorrentes de auditoria fiscal previdenciária que abranja períodos e fatos já objeto de auditorias-fiscais anteriores, a ocorrência das hipóteses previstas no art. 149 do CTN (art. 570 e parágrafos), *in verbis*:

“Art. 570. A Auditoria-Fiscal Previdenciária - AFP ou Fiscalização é o procedimento fiscal externo que objetiva orientar, verificar e controlar o cumprimento das obrigações previdenciárias por parte do sujeito passivo, podendo resultar em lançamento de crédito previdenciário, em Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, em lavratura de Auto de Infração ou em apreensão de documentos de qualquer espécie, inclusive aqueles armazenados em meio digital ou em qualquer outro tipo de mídia, materiais, livros ou assemelhados.

§ 1º A AFP poderá, a critério da autoridade competente, ser determinada com vistas a abranger períodos e fatos já objeto de ações fiscais anteriores.

§ 2º Do procedimento fiscal realizado na forma do § 1º deste artigo, poderá resultar novo lançamento ou a revisão de lançamento de crédito previdenciário nas hipóteses previstas no art. 149 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN).”

Portanto, apesar de uma refiscalização poder ser determinada independente da efetiva constatação da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 149 do CTN. Em procedimento de refiscalização, a realização tanto de um novo lançamento como a revisão de lançamento necessitam de suporte fático e de direito em uma das hipóteses previstas no já aludido dispositivo legal.

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

Há de se esclarecer que o motivo consiste na situação que levou a Administração Pública a praticar o ato. Já a motivação trata-se da justificativa do pronunciamento ou da decisão adotada, onde se exprime de modo expreso as situações de fato de direito que levaram à Administração Pública a manifestar sua vontade. Nas palavras de Cláudio Brandão de Oliveira, *in* Manual de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, Impetus, 2002, p. 68.: “A motivação pode ser conceituada como sendo a exteriorização, por parte da Administração Pública das razões de fato e do fundamento de direito que foram levados em consideração para a materialização do ato. Através dela os particulares terão ciência do conteúdo do ato, deflagrando se for o caso, mecanismos de controle”.

Ao meu ver não houve uma mera ausência de motivação, que poderia acarretar a declaração de nulidade de lançamento. Ao contrário, constata-se uma efetiva ausência dos motivos que poderiam justificar a revisão do lançamento, conforme previstos no art. 149 do CTN, o que acarreta a improcedência do lançamento.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire