



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

Processo nº 37216.000667/2006-91
Recurso nº 143.275 Voluntário
Matéria RETENÇÃO
Acórdão nº 206-00.773
Sessão de 07 de maio de 2008
Recorrente XEROX COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 28/02/2000

Ementa: PRELIMINAR. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CUSTEIO. NFLD. RELATÓRIO FISCAL. OMISSÕES. CERCEAMENTO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. VÍCIO INSANÁVEL. REJEITADA.

1. Nos termos do artigo 37, da Lei n. 8.212/91 e artigo 243 do RPS, o fiscal autuante ao promover o lançamento deve fundamentá-lo de forma clara e precisa, sob pena de nulidade do Auto de Infração.
2. O Relatório Fiscal tem por finalidade 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.
3. Violação ao inciso II, do artigo 59, do Decreto n. 70.235/72. Preterição ao direito de defesa.
4. Vício material.
5. Rejeitada.

PRELIMINAR. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. ARBITRAMENTO. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. REJEITADA

1. Na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito deve haver a expressa fundamentação legal do arbitramento procedido no relatório Fundamentos Legais do Débito e/ou no Relatório Fiscal.
2. A inobservância das formalidades legais na lavratura da NFLD configuram a sua nulidade.
3. Rejeitada.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO.
CERCEAMENTO DE DEFESA.**

1. No presente caso não foram observados os princípios constitucionais do devido processo legal, contraditório e da ampla defesa.
2. Cerceamento de defesa por violação ao artigo 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal de 1988.
3. Nulidade da Decisão-Notificação.
4. Necessidade de manifestação do contribuinte quanto ao contido no resultado da diligência de fls. 331/332.

Processo anulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos: I) em rejeitar a preliminar de nulidade da NFLD. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Rogério de Lellis Pinto, Daniel Ayres Kalume Reis (Relator) e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira; que votaram por declarar a nulidade da NFLD. II) em anular a Decisão de Primeira Instância. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira, que votaram por não declarar a nulidade da decisão. Designado para redigir o voto vencedor o(a) Conselheiro(a) Ana Maria Bandeira, na parte referente a rejeição da preliminar de nulidade da NFLD. Fez sustentação oral o(a) advogado(a) da recorrente Dr(a). Gabriel Lacerda Troianelli, OAB/DF 19212.



ELIAS SAMPAIO FREIRE

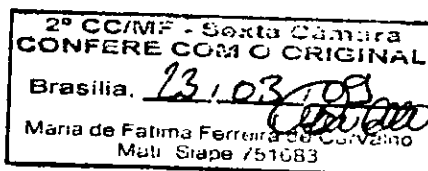
Presidente



ANA MARIA BANDEIRA

Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Rogério de Lellis Pinto, Bernadete de Oliveira Barros, Ana Maria Bandeira, Cleusa Vieira de Souza e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.



Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, lavrada contra a empresa Xerox Comércio e Indústria Ltda., decorrente da não comprovação das retenções de 11% (onze por cento) nas notas fiscais de serviços realizados de cessão de mão-de-obra.

O débito foi apurado nas competências de 02/1999 a 02/2000.

Por tais razões foi imputada a Recorrente a obrigação de recolher o montante de R\$ 248.520,07 (duzentos e quarenta e oito mil quinhentos e vinte reais e sete centavos), consolidado em 02.06.2005.

A Recorrente apresentou impugnação tempestiva com documentos, às fls. 127/288 dos autos.

À fl. 292, consta pedido de realização de diligência para análise dos argumentos de defesa e dos documentos juntados.

Às fls. 331/332, consta o resultado da diligência solicitada.

Às fls. 334/362, foi juntada Discriminativo Analítico de Débito Retificado - DADR, para alterar o valor do crédito tributário para R\$ 179.064,77 (cento e setenta e nove mil sessenta e quatro reais e setenta e sete centavos).

O Contribuinte não foi intimado do resultado da diligência.

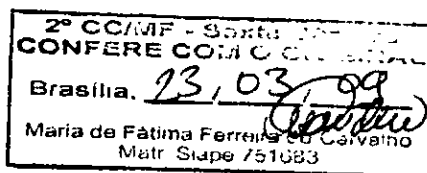
Às fls. 363/369 foi proferida Decisão – Notificação julgando parcialmente procedente o lançamento fiscal por considerar a Recorrente devedora do valor constante no Discriminativo Analítico de Débito Retificado – DADR.

Irresignado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário tempestivo, com documentos (fls. 396/463).

As contra-razões do Fisco foram apresentadas às fls. 467/471, requerendo o não provimento ao Recurso Voluntário.

É o Relatório.





Voto Vencido

Conselheiro DANIEL AYRES KALUME REIS, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, passo ao exame da questão.

Conforme se depreende dos autos, a presente NFLD resulta da não comprovação das retenções de 11% (onze por cento) nas notas fiscais de serviços realizados de cessão de mão-de-obra.

Todavia, a i. auditoria fiscal ao promover o lançamento, não explicitou de forma clara e precisa no Relatório Fiscal não descreveu claramente os motivos que formaram a sua convicção, bem como deixou de acostar nos autos os documentos que comprovam a natureza do serviço (Nota Fiscal, Contrato etc.), o que acarretou em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Esse é o entendimento desta 6ª Câmara, manifestado perfeitamente pelo voto proferido pelo Conselheiro Rogério Léllis Pinto, nos autos do Recurso n. 141.209, *in verbis*:

"Na esteira desse raciocínio, é preciso reconhecer que determinado serviço, para estar sob o alcance do dever de retenção, não lhe basta a previsão nos incisos do § 2º do art. 219 do RPS, ou ainda que seja nos incisos do § 4º do art. 31 da Lei nº 8.212/91. Em verdade, a obrigação de reter somente terá seu lugar se os serviços analisados acompanharem o figurino legal da cessão de mão-de-obra, previsto no § 3º do art. 31 da Lei em referencia, vale dizer, somente haverá dever de retenção se o serviço envolver cessão de mão-de-obra, do contrário e fora dessa perspectiva, ainda que esteja arrolado no regulamento ou na Lei, não haverá obrigação alguma a ser exigida do responsável tributário.

Assim é que, a substituição tributária em foco, consubstanciada no dever de retenção, ao que nos parece, tem como pressuposto jurídico evidente a utilização de mão-de-obra cedida para execução dos serviços sob análise, e não apenas a mera previsão na legislação tributária previdenciária.

Oportuno mencionar que o E. STJ, por meio de sua 1ª Turma, já se manifestou nesse sentido, como se observa do aresto abaixo transcrito:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS (LEI 9.711/88). EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. NATUREZA DAS ATIVIDADES. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA NÃO CARACTERIZADA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Não se configura a cessão de mão-de-obra se ausentes os requisitos de colocação de empregados à disposição do contratante, submetidos ao poder de comando deste (art. 31, § 3º, da Lei 8.212/91). 2. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 758992/RS. Min. Rel. Teori Albino Zavascki, Publicado no DJ dia 22/08/2005, pág. 168).

Da encimada decisão do STJ, e em vista do seu caráter elucidativo, vale ainda trazer a colação trecho do voto condutor do Acórdão, cuja relatoria coube ao Eminentíssimo Ministro Teori Albino Zavascki, no seguinte sentido:

Destaca-se que o rol exemplificativo colocado no § 4º. do art. 31 da Lei n.º 8.212/91 e o rol do Decreto 3.048/99, devem estar em consonância com as características expostas no §3º, não se mostrando suficiente para a caracterização da cessão de mão-de-obra da Lei n. 8.212/91, a mera realização das atividades elencadas naquele dispositivo. O destaque é nosso.

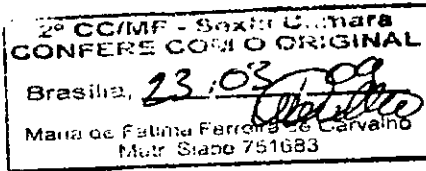
Sobre outra ótica, a própria Instrução Normativa MPS/SRP n. 03/2005, em seu art. 145 e seguintes, ao tratar da retenção previdenciária, e citar os serviços que podem envolver sua exigência, o que acredito o fez na esteira do que fora fixado pela Lei n. 8.212/91, claramente condiciona a retenção à ocorrência da cessão de mão-de-obra, de forma que se esta inexistiu, não há porque se exigir a observância da obrigação de que ora cuidamos. Vejamos o texto normativo:

Art. 145. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, observado o disposto no art. 176, os serviços de: Destacamos.

Resta claro, portanto, que a própria norma interna da SRP já percebeu o que vínhamos falando há algum tempo, ou seja, que a retenção somente opera quando os serviços envolverem mão-de-obra cedida, não sendo necessariamente em todos os casos indicados pela legislação. Em outras palavras, nem todos os serviços indicados pelas normas previdenciárias serão executados sempre e em qualquer situação por mão-de-obra cedida, mas podem, eventualmente, ter natureza diversa, e desta forma, estar excluído do alcance da retenção.

Para melhor elucidação, é oportuno citar o exemplo do serviço de vigilância, que é justamente objeto de um dos levantamentos desta NFLD (e que mereceu da douta autoridade fiscal uma limitada afirmação de que se tratava desses serviços), que uma vez prestado mediante mero monitoramento, mesmo estando previsto no Dec. 3.048/99 e na Lei 8.212/91, não deverá sofrer a retenção (art. 145, parágrafo único da IN 03/2005), o que demonstra claramente que a situação fática deve preponderar sob o rol indicativo das normas previdenciárias atinentes.

Sem embargos, se resta delimitado que a previsão do serviço na legislação previdenciária, não é suficiente para considerá-lo como passível da retenção de que ora tratamos, não podemos aceitar como suficiente a sua mera menção no Relatório Fiscal, sem qualquer preocupação em demonstrar e comprovar a presença dos requisitos da cessão de mão-de-obra, já que, como vimos, é este o pressuposto jurídico justificador da observância e da exigência do dever tributário de que tratamos.



Daí não é muito difícil perceber porque se defende, já há algum tempo, a necessidade dos agentes do Fisco efetuarem o enquadramento do serviço apurado com a definição prevista no § 3º do art. 31, mesmo que a Lei ou o Regulamento a considere textualmente como enquadrada no conceito de cessão de mão-obra. Por extensão de tudo o que se disse, a autoridade Fiscal deve acautelar-se de explicitar nos autos, de forma contundente, o enquadramento da hipótese fática com a hipótese de incidência, de forma a permitir ao julgador uma melhor visualização e contextualização da situação levantada, e assim julgar com a certeza da existência de obrigação tributária incumprida.

Assim, não basta que a autoridade autuante afirme que os serviços apurados foram executados mediante cessão de mão-de-obra, e ou descreva a legislação que ampara seu entendimento, é necessário que exponha os motivos que formaram a sua convicção, bem como subsidiar os autos com os documentos que comprovam a natureza do serviço (Nota Fiscal, Contrato etc.). A afirmação da fiscalização quanto à natureza dos serviços, embora tenha ela presunção de legitimidade e veracidade, não é suficiente para se ter como certa a presença do dever tributário de que cuidamos, até porque, por tratar-se de fato constitutivo do direito do Fisco, cabe a ele produzir prova positiva nesse sentido.

Esse, inclusive, é o entendimento da doutrina, que capitaneada pelo mestre Paulo de Barros Carvalho, vem nos advertindo que não basta à autoridade lançadora consignar tenuamente o motivo do ato, mas sim expressar com segurança e decisão o conteúdo da exigência que o devedor deverá cumprir. A doutrina reconhece, portanto, que a ocorrência do fato gerador deve ser demonstrado e comprovado, e não apenas informado.

É de se mencionar ainda, que o descuido da autoridade lançadora em descrever e demonstrar a ocorrência do fato justificador da exação, representa omissão quanto as exigências do art. 142 do CTN, e especificamente do art. 37 da Lei n.º 8.212/91, e não se subsume em vício formal, mas sim material, como, inclusive, vem reconhecendo os Egrégios Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Portanto, sendo o lançamento omissivo quanto à descrição e demonstração do fato gerador autorizador da constituição do crédito tributário, o seu ato constitutivo padecerá de vício material, obstáculo impeditivo para sua manutenção."

seguinte: O artigo 37, da Lei n. 8212/91 e o artigo 243 do Decreto n. 3048, determinam o

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

Art. 243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com

discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições sociais e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes." (sem grifos no original).

Ao proceder de forma omissa, deixando de demonstrar no Relatório Fiscal de maneira clara e precisa as irregularidades cometidas pelo Contribuinte, o ilustre fiscal autuante incorreu em vício insanável, cerceando o direito de defesa da autuada, ensejando a nulidade da NFLD, conforme legislação de regência e torrencial jurisprudência deste Conselho.

Diz o artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988:

"LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ele inerentes."

Alexandre de Moraes, *in* Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional, 5ª edição, São Paulo, Editora Atlas, 2005, pg. 366, assim se manifesta a respeito da questão, *in verbis*:

"(...).

O devido processo legal tem como corolários a ampla defesa e o contraditório, que deverão ser assegurados aos litigantes, em processo judicial criminal e civil ou em procedimento administrativo, inclusive nos militares, e aos acusados em geral, conforme o texto constitucional expresso. Assim, embora no campo administrativo não exista necessidade de tipificação estrita que subsuma rigorosamente a conduta à norma, a capitulação do ilícito administrativo não pode ser tão aberta a ponto de impossibilitar o direito de defesa, pois nenhuma penalidade poderá ser imposta, tanto no campo judicial quanto nos campos administrativos ou disciplinares, sem a necessária amplitude de defesa.

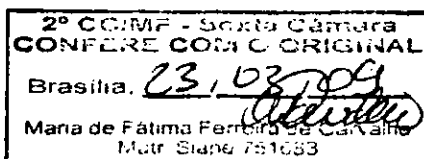
Os princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, como já ressaltado, são garantias constitucionais destinadas a todos os litigantes, inclusive nos procedimentos administrativos previstos no Estatuto da Criança e do Adolescente.

Por ampla defesa entende-se o asseguramento que é dado ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade ou mesmo de calar-se, se entender necessário, enquanto o contraditório é a própria exteriorização da ampla defesa, impondo a condução dialética do processo (par conditio), pois a todo ato produzido caberá igual direito da outra parte de opor-se-lhe ou de dar-lhe a versão que lhe convenha, ou, ainda, de fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor."

Alberto Xavier, *in* Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário, 1ª edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2005, pgs. 5/10, se manifesta no seguinte sentido:

"§ 2º AMPLA DEFESA

Devido processo legal



(...).

Direito de defesa e contraditório são, por seu turno, manifestações do princípio mais amplo do 'devido processo legal' (due process of law) consagrado no XIV aditamento à Constituição dos Estados Unidos da América, cuja seção 1ª, 2ª frase assegura que ninguém pode ser 'privado de sua vida, liberdade ou propriedade sem um processo justo e disciplinado por lei'. Como diz Pedro Machete 'o significado imediato deste direito constitucionalmente reconhecido (e, portanto, vinculativo para todos os Estados) é a exigência de que o exercício do poder jurídico-público se faça nos termos de um procedimento justo (fair procedure). Tal implica para o particular afetado, em princípio, o direito de conhecer os fatos e o direito invocado pela autoridade, o direito de ser ouvido pessoalmente e de apresentar provas e, ainda, de confrontar as posições dos adversários (confrontation and cross-examination).

Direito de Audiência

O direito de ampla defesa reveste hoje a natureza de um direito de audiência (Audi alteram partem), nos termos do qual nenhum ato administrativo suscetível de produzir conseqüências desfavoráveis para o administrado poderá ser praticado de modo definitivo, sem que a este tenha sido dada a oportunidade de apresentar as razões (fatos e provas) que achar convenientes à defesa dos seus interesses.

(...).

O direito de defesa ou direito de audiência é um direito de participação procedimental, que pressupõe a atribuição ao particular do estatuto jurídico 'parte' no procedimento administrativo, com vista à defesa de interesses próprios. Todavia, nem todo o direito de participação procedimental visa a finalidade garantística de defesa, podendo também, desempenhar a função de colaboração democrática dos cidadãos, individualmente ou associados, na própria formação das decisões administrativas, segundo um modelo de 'administração participada': a primeira é uma participação defensiva ou garantística; a segunda, uma participação informativa ou democrática.'

§ 3º CONTRADITÓRIO

O princípio do contraditório encontra-se relacionado com o princípio da ampla defesa por um vínculo instrumental: enquanto o princípio da ampla defesa afirma a existência de um direito de audiência do particular, o princípio do contraditório reporta-se ao modo do seu exercício. Esse modo de exercício, por sua vez, caracteriza-se por dois traços distintos: a paridade das posições jurídicas das partes no procedimento ou no processo, de tal modo que ambas tenham a possibilidade de influir, por igual, na decisão ('princípio da igualdade de armas'); e o caráter dialético dos métodos de investigação e de tomada de decisão, de tal modo que a cada uma das partes seja dada a oportunidade de contradizer os fatos alegados e as provas apresentadas pela outra."

Patente, portanto, o cerceamento de defesa no presente caso.

Por outro lado, o Decreto n. 70.235/72, no seu artigo 59 prevê as nulidades por vícios insanáveis. Veja-se.

"CAPÍTULO III

Das Nulidades

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 nº 8.748, de 1993)."

No presente caso, entendo que o defeito na constituição do crédito tributário inobservou o direito de defesa do Contribuinte, nos termos do inciso II, do artigo 59, do Decreto n. 70.235/72, razão pela qual deve ser reconhecida nulidade por vício material.

No mesmo sentido, transcrevem-se julgados deste Egrégio Conselho de Contribuintes que corroboram a argumentação da existência de vício material:

"(...) A descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, sendo, portanto, vício material, pois mitiga, indevidamente, a participação do contribuinte na instauração do litígio, mediante a apresentação da impugnação. No caso em análise, havia possibilidade de conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas, posto que complexas." (Recurso n. 131.449, Acórdão n. 108-07556, 8ª Câmara, Relator Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, sessão de julgamento de 15/10/2003).

'PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO – É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercitar, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sedo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade pro vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência." (Recurso n. 132.213, Acórdão n. 101-94049, 1ª Câmara, Relator Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, sessão de julgamento de 06/12/2002).

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** do recurso **E DAR-LHE PROVIMENTO, PARA ANULAR A NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO POR VÍCIO MATERIAL.**

Preliminarmente, verifica-se que há vício que enseja a nulidade da NFLD, tendo em vista a não observância das formalidades previstas no artigo 37 da lei 8212/91, artigo 243 do Decreto 3.048/99 e artigo 202 do CTN.

Não há nos Fundamentos Legais do Débito e nem no Relatório Fiscal qualquer menção a aplicação de arbitramento por aferição indireta muito menos o seu fundamento legal (artigo 33, § 3º da Lei n. 8212/91).

A menção do fundamento legal do arbitramento (artigo 33, § 3º da Lei n. 8212/91) só é suscitado pelo Fisco no resultado da diligência de fls. 263/265.

É imprescindível para uma regular apuração da natureza do crédito e constituição da NFLD, a indicação do fundamento legal do arbitramento nos Fundamentos Legais do Débito, que no presente caso seria o § 3º do artigo 33 da Lei 8212/91, *in verbis*:

"Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal (DRF) compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

§§...

§ 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."

A especificação do arbitramento aplicado é de fundamental importância para justificar o lançamento, estando diretamente vinculado ao fato gerador e as contribuições.

Neste sentido, deveria o arbitramento estar expressamente previsto na fundamentação legal da NFLD sob pena de afronta ao artigo 37 da lei 8212/91 que determina a discriminação clara e precisa dos fatos geradores e das contribuições devidas, *in verbis*:

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

Por outro lado, os atos administrativos, consoante se infere do artigo 50, da Lei 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo, devem ser motivados, sob pena de nulidade, *in verbis*:

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

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

O Decreto 70.235/72, que regulamento o processo administrativo fiscal, não discrepa deste entendimento, senão vejamos:

“Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

(...).

III – a disposição legal infringida, se for o caso;”

Ressalte-se que a decisão final deste órgão julgador constituirá dívida ativa tributária, e, portanto, compete a análise das formalidades essenciais para a inscrição na Dívida Ativa, nos termos do Código Tributário Nacional.

Neste sentido, a indicação do fundamento legal do crédito lançado é essencial para a prática do referido ato, conforme determinado pelo inciso III do artigo 202 do CTN, sob pena de nulidade prevista no artigo 203 do Código Tributário Nacional.

Cumpra destacar que a regularidade do termo de inscrição na dívida ativa também refletirá no âmbito judicial já que artigo 2º, § 5º, inciso III da lei 6830/80 que dispõe sobre cobrança judicial da dívida ativa da União, Estados, Municípios e suas autarquias, também exige a discriminação da origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida.

Por tais razões **DECLARO A NULIDADE** da presente NFLD, por vício formal, ante a ausência de indicação do fundamento legal do arbitramento.

Ultrapassadas as preliminares de nulidade, este Relator entende que houve violação aos princípios constitucionais da ampla defesa, devido processo legal e contraditório, em razão do Contribuinte, ora Recorrente, não ter se manifestado a cerca do resultado da diligência de fls. 331/332.

Diz o artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988:

“LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ele inerentes.”

Alexandre de Moraes, *in* Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional, 5ª edição, São Paulo, Editora Atlas, 2005, pg. 366, assim se manifesta a respeito da questão, *in verbis*:

“(...).



O devido processo legal tem como corolários a ampla defesa e o contraditório, que deverão ser assegurados aos litigantes, em processo judicial criminal e civil ou em procedimento administrativo, inclusive nos militares, e aos acusados em geral, conforme o texto constitucional expresso. Assim, embora no campo administrativo não exista necessidade de tipificação estrita que subsuma rigorosamente a conduta à norma, a capitulação do ilícito administrativo não pode ser tão aberta a ponto de impossibilitar o direito de defesa, pois nenhuma penalidade poderá ser imposta, tanto no campo judicial quanto nos campos administrativos ou disciplinares, sem a necessária amplitude de defesa.

Os princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, como já ressaltado, são garantias constitucionais destinadas a todos os litigantes, inclusive nos procedimentos administrativos previstos no Estatuto da Criança e do Adolescente.

Por ampla defesa entende-se o asseguramento que é dado ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade ou mesmo de calar-se, se entender necessário, enquanto o contraditório é a própria exteriorização da ampla defesa, impondo a condução dialética do processo (par conditio), pois a todo ato produzido caberá igual direito da outra parte de opor-se-lhe ou de dar-lhe a versão que lhe convenha, ou, ainda, de fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor."

Alberto Xavier, in *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*, 1ª edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2005, pgs. 5/10, se manifesta no seguinte sentido:

"§ 2º AMPLA DEFESA

Devido processo legal

(...).

Direito de defesa e contraditório são, por seu turno, manifestações do princípio mais amplo do 'devido processo legal' (due process of law) consagrado no XIV aditamento à Constituição dos Estados Unidos da América, cuja seção 1ª, 2ª frase assegura que ninguém pode ser 'privado de sua vida, liberdade ou propriedade sem um processo justo e disciplinado por lei'. Como diz Pedro Machete 'o significado imediato deste direito constitucionalmente reconhecido (e, portanto, vinculativo para todos os Estados) é a exigência de que o exercício do poder jurídico-público se faça nos termos de um procedimento justo (fair procedure). Tal implica para o particular afetado, em princípio, o direito de conhecer os fatos e o direito invocado pela autoridade, o direito de ser ouvido pessoalmente e de apresentar provas e, ainda, de confrontar as posições dos adversários (confrontation and cross-examination).

Direito de Audiência

O direito de ampla defesa reveste hoje a natureza de um direito de audiência (Audi alteram partem), nos termos do qual nenhum ato

administrativo suscetível de produzir conseqüências desfavoráveis para o administrado poderá ser praticado de modo definitivo, sem que a este tenha sido dada a oportunidade de apresentar as razões (fatos e provas) que achar convenientes à defesa dos seus interesses.

(...).

O direito de defesa ou direito de audiência é um direito de participação procedimental, que pressupõe a atribuição ao particular do estatuto jurídico 'parte' no procedimento administrativo, com vista à defesa de interesses próprios. Todavia, nem todo o direito de participação procedimental visa a finalidade garantística de defesa, podendo também, desempenhar a função de colaboração democrática dos cidadãos, individualmente ou associados, na própria formação das decisões administrativas, segundo um modelo de 'administração participada': a primeira é uma participação defensiva ou garantística; a segunda, uma participação informativa ou democrática.'

§ 3º CONTRADITÓRIO

O princípio do contraditório encontra-se relacionado com o princípio da ampla defesa por um vínculo instrumental: enquanto o princípio da ampla defesa afirma a existência de um direito de audiência do particular, o princípio do contraditório reporta-se ao modo do seu exercício. Esse modo de exercício, por sua vez, caracteriza-se por dois traços distintos: a paridade das posições jurídicas das partes no procedimento ou no processo, de tal modo que ambas tenham a possibilidade de influir, por igual, na decisão ('princípio da igualdade de armas'); e o caráter dialético dos métodos de investigação e de tomada de decisão, de tal modo que a cada uma das partes seja dada a oportunidade de contradizer os fatos alegados e as provas apresentadas pela outra."

Cito, ainda, como razões de decidir, precedente desta 6ª Câmara de Julgamento, de Relatoria do Ilustríssimo Conselheiro, Dr. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Recurso n. 144.261, *in verbis*:

"(...).

Consoante se positiva da análise dos autos, após a apresentação da defesa da contribuinte, o julgador recorrido achou por bem converter o processo em diligência para que o fiscal atuante examinasse as razões e documentos colacionados aos autos naquela oportunidade, promovendo a exclusão dos valores que entendesse indevidamente lançados, conseqüentemente, retificando o crédito previdenciário originalmente constituído, conforme documento (Diligência Fiscal), às fls. 122.

Em atendimento à diligência requerida pela autoridade julgadora, o ilustre AFPS atuante elaborou Informação Fiscal, às fls. 123, propondo a retificação do crédito previdenciário constituído, em virtude de erros quanto a aplicação de alíquotas na apuração de parte das contribuições ora exigidas.

Ocorre que, ao arrepio do princípio do devido processo legal, mais precisamente da ampla defesa, a contribuinte não foi intimada para manifestar-se a respeito do resultado da diligência, ferindo-lhe, assim, seu sagrado direito a ampla defesa, inscrito no artigo 5º, inciso LV, da CF, in verbis:

"Art. 5º.

[...].

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;"

A corroborar este entendimento a Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, em seus artigos 26 e 28, assim preceitua:

"Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência da decisão ou a efetivação de diligências.

Art. 28. Devem ser objeto de intimações os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrições ao exercício de direito e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse."

Na mesma linha de raciocínio, para não deixar dúvidas quanto a nulidade da decisão de primeira instância, o artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, estabelece o seguinte:

Art. 59. São nulos:

[...].

II – os despachos e decisões proferidos por autoridades incompetentes ou com preterição do direito de defesa;" (grifamos).

Por sua vez, a doutrina pátria não discrepa deste entendimento, senão vejamos:

"Especificamente, no processo administrativo fiscal, há previsão para a observância do contraditório e da ampla defesa, já que a Lei nº 9.784/99, e seu artigo 2º, inciso X, prescreve "[...]". Também o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes determina, em seu artigo 18, § 7º, a abertura de vista à parte contrária no caso de apresentação de esclarecimentos ou documentos pela outra parte.

[...] Assim, se, na fase de instrução, são trazidos, aos autos, dados ou documentos colhidos externamente, sem conhecimento do contribuinte, a este deve ser concedido o prazo do citado art. 44 para manifestação. De igual forma, se o julgamento é convertido em diligência ou perícia, seja a requerimento da parte, seja por determinação de ofício da autoridade julgadora, com vistas a contemplar a instrução do processo, é cogente a oitiva das partes (interessado e Procurador da Fazenda Nacional) após encerrada a instrução." (NEDER, Marcos



Vinicius / LÓPEZ, Maria Teresa Martinez – Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado – São Paulo: Dialética, 2002 – pág. 41).

Igualmente, a jurisprudência administrativa é mansa e pacífica nesse sentido, conforme faz certo o julgado dos Conselhos de Contribuintes, com sua ementa abaixo transcrita:

"Normas Processuais – Ofensa aos Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa – Nulidade. Manifestando-se o autuante após a impugnação, deve ser dada ciência dessa manifestação ao contribuinte, com abertura de prazo para sobre ela se manifestar, em atenção aos princípios do contraditório e da ampla defesa. [...] Processo que se anula a partir da manifestação fiscal posterior à impugnação, exclusive." (1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 101-93.294 – D.O.U. de 12/03/2001).

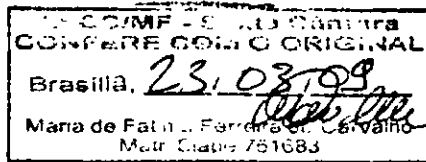
Na hipótese vertente, com mais razão a exigência da intimação da contribuinte para manifestação acerca do resultado da diligência requerida pela autoridade julgadora se faz presente a medida em que, posteriormente à apresentação da impugnação, submetido o processo ao exame do fiscal autuante, este, admitindo incorreções no lançamento, propôs a retificação do crédito originalmente lançado.

Imperioso ressaltar que o lançamento original sofreu modificações em face das razões e documentos ofertados pela contribuinte, impondo a este o conhecimento da parte remanescente do crédito, tendo em vista o sagrado direito a ampla defesa, o qual garante a recorrente manifestar-se a respeito de todos os atos processuais levados a efeito no decorrer do processo administrativo que possa atingir-lhe em seu patrimônio, ou mesmo interferir na apreciação da regularidade do feito.

Observe-se, que ao negar a contribuinte o direito de se manifestar a respeito do resultado da diligência requerida pela autoridade julgadora recorrida, estariamos, de certa forma, criando e/ou admitindo as contra-razões da impugnação, figura processual que só é contemplada pela legislação previdenciária quando da interposição do recurso voluntário. Ou seja, a notificada oferece sua impugnação e o julgador de primeira instância submete ao fiscal autuante as razões ali consignadas para que ele as examine, acolhendo-as ou não. Em outras palavras, efetivamente, não deixa de ser contra-razões de impugnação.

Assim, tratando-se, como de fato se trata, de diligência, deve a contribuinte tomar conhecimento de seu resultado para se manifestar a respeito, se assim achar por bem, sobretudo quando inexiste na legislação de regência a figura do processual das "contra-razões de impugnação", não podendo o julgador inovar o que a legislação não contempla, ou mesmo ampliá-la de maneira a acobertar novos atos processuais.

Nessa esteira de entendimento, deixando o julgador recorrido de intimar/cientificar a contribuinte do resultado da diligência requerida, para devida manifestação, após a apresentação de sua impugnação e antes de proferida a decisão, incorreu em cerceamento do direito de defesa da notificada, em total afronta ao princípio do devido processo



legal, o que enseja a nulidade da decisão recorrida, bem como de todos os atos subsequentes, devendo o presente processo ser remetido a origem para intimar a recorrente das razões da fiscalização consubstanciadas na Informação Fiscal, às fls. 123, para que seja proferida nova decisão pela autoridade julgadora de primeira instância na boa e devida forma.

Por todo o exposto, estando a Decisão de primeira instância em dissonância com os dispositivos constitucionais/legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO E ANULAR A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas."

Patente, portanto, o cerceamento de defesa no presente caso.

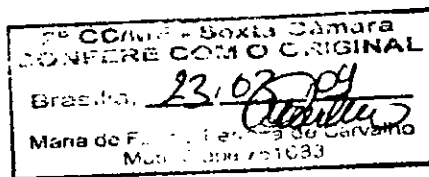
Diante do exposto, ante a violação dos princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, o que caracteriza total cerceamento de defesa do contribuinte, artigo 5º, incisos LIV e LV da Carta Magna, deve **SER ANULADA A DECISÃO-NOTIFICAÇÃO PARA DETERMINAR A BAIXA DOS AUTOS PARA MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE, NO TOCANTE ÀS RAZÕES DE FLS. 331/332.**

É como voto.

Sala das Sessões, em 07 de maio de 2008



DANIEL AYRES KALUME REIS



Voto Vencedor

Conselheira ANA MARIA BANDEIRA, Relatora

Entende o Conselheiro Relator que a presente notificação seria nula em razão de não existir no relatório FLD-Fundamentos Legais do Débito e nem no Relatório Fiscal qualquer menção à aplicação de arbitramento por aferição indireta e muito menos o seu fundamento legal (artigo 33, § 3º da Lei n. 8212/91).

A meu ver, não se vislumbra no presente caso o alegado arbitramento e, por consequência, a necessidade de informação dos dispositivos legais que o amparariam.

O lançamento em tela refere-se aos valores correspondentes à retenção de 11% sobre os valores dos serviços prestados por diversas empresas e não recolhidos em época própria à Previdência Social, conforme dispõe o art. 31 da Lei nº 8.212/1991, em sua redação atual.

Conforme o Relatório Fiscal (fls. 68/77), a recorrente não apresentou os contratos de prestação de serviços solicitados pela fiscalização de algumas prestadoras, razão pela qual foi considerado que o serviço prestado pelas mesmas estariam sujeitos à retenção.

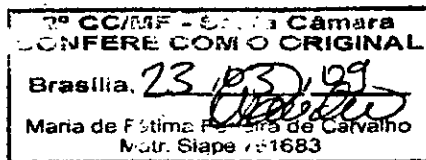
Depreende-se que essa foi a razão para a conclusão do Conselheiro Relator de que teria ocorrido arbitramento.

O arbitramento é procedimento previsto no artigo 148 do CTN, que dispõe o seguinte:

“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.”

Da leitura do dispositivo, conclui-se que o arbitramento é um meio previsto pelo legislador e colocado à disposição da administração tributária para apurar o valor devido quando há omissão ou quando não mereça fé a contabilidade do contribuinte, por não registrar com fidelidade os fatos administrativos e contábeis sobre os quais deverá incidir o tributo.

Na esfera previdenciária a possibilidade de arbitramento está prevista nos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991.



A meu ver, quando o legislador previu a possibilidade de arbitramento estava se referindo à fixação de quantia por arbítrio a partir de alternativas legais. Nesse sentido, penso que o que se arbitra é o montante do tributo e não a ocorrência do fato jurídico que, no entanto, pode ser presumido, se o contribuinte não disponibilizar à auditoria fiscal os documentos necessários a sua verificação.

Assim, se no caso do lançamento por retenção, cujo fato gerador é a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, a tomadora não apresentar os contratos de prestação de serviços, é possível à auditoria fiscal presumir a ocorrência do fato gerador, uma vez que o contribuinte não pode ser beneficiado por sua omissão. Entretanto, tal conduta não se configura em arbitramento, pois a base de cálculo da retenção, prevista em lei, é o valor contido na nota fiscal de serviços e foi sobre esse valor que foram apuradas as contribuições lançadas, em perfeita consonância com o dispositivo legal que trata a matéria.

O entendimento de que o arbitramento é procedimento destinado à apuração do montante devido pode ser inferido nos seguintes julgados, dos quais são colacionados trechos:

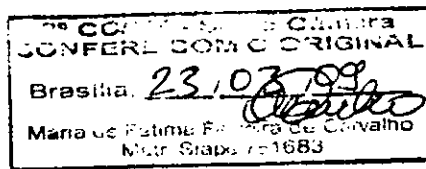
"A apuração indireta do valor das contribuições previdenciárias é providência excepcional que representa uma ruptura nos procedimentos rotineiros para a apuração do montante da obrigação tributária, justificada pela existência de irregularidades insanáveis na documentação contábil apresentada pela empresa (STJ, REsp n.º 200400313603/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 17/05/2006, p. 116.

O pressuposto para que a autoridade fiscal se valha do arbitramento é a omissão do sujeito passivo, recusa ou sonegação de informação ou a irregularidade das declarações ou documentos que devem ser utilizados para o cálculo do tributo. Não se pode considerar irregular a documentação apresentada, por mero desacordo formal, se não houve inspeção in loco da empresa que prestou as informações ou declarações, com o intuito de obter elementos precisos a respeito da omissão ou não-veracidade dos dados informados na folha de pagamento e nas guias de recolhimento. (...). O arbitramento não constitui uma modalidade de lançamento, mas uma técnica, um critério substitutivo que a legislação permite, excepcionalmente, quando o contribuinte não cumpre com seus deveres de apresentar as declarações obrigatórias por lei (TRF 4.ª Região, AC n.º 200204010042711/RS, Primeira Turma, Rel. Des. Federal Joel Ilan Paciornik, D. E. de 14/04/2007."

Pelas razões expostas, rejeito a preliminar de nulidade por ausência de fundamento legal.

No que tange à preliminar consubstanciada na ausência de intimação do sujeito passivo de resultado de diligência ocorrido antes da decisão de primeira instância, entendo que não houve o alegado cerceamento de defesa, uma vez que as informações decorrentes da diligência efetuada não representam qualquer inovação sobre a qual a empresa ficaria prejudicada em seu direito ao contraditório e, conseqüentemente, defesa.


Processo nº 37216.000667/2006-91
Acórdão n.º 206-00.773



CC02/C06
Fls. 546

Ademais, embora tenha tomado ciência pela decisão notificação da realização da diligência, não trouxe aos autos, nem no recurso e nem no memorial apresentado qualquer alegação de que seu direito de defesa havia sido cerceado.

Portanto, rejeito também esta preliminar.


ANA MARIA BANDEIRA