

Brasília, 20.03.09

Maria de Fátima Figueira de Carvalho  
Matr. Siape 751683

CC02/C06  
Fls. 8.037



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

**Processo nº** 37311.007944/2006-16  
**Recurso nº** 150.565 Voluntário  
**Matéria** AFERIÇÃO INDIRETA  
**Acórdão nº** 206-01.175  
**Sessão de** 07 de agosto de 2008  
**Recorrente** PASSARELA CALÇADOS LTDA  
**Recorrida** SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1995 a 30/12/2005

PREVIDENCIÁRIO. AFERIÇÃO INDIRETA. VÍCIO MATERIAL. INOBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. Com arrimo no artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao fiscal autuante incumbe demonstrar, a partir de provas, a efetiva ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias exigidas pela NFLD, sob pena de nulidade do lançamento por vício material, em face da ausência da perfeita descrição do FG do tributo, bem como por cercear o direito de defesa e contraditório do contribuinte.

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.

Recurso Voluntário Provido.

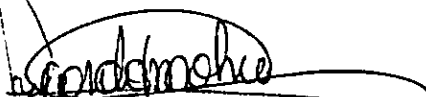
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: I) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para: a) declarar a decadência das contribuições apuradas referentes aos fatos geradores ocorridos até 10/2000; b) anular a NFLD com relação as demais competências; II) por maioria de votos, em declarar a nulidade por vício material. Vencidas as Conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros (Relatora) e Ana Maria Bandeira, que votaram por declarar a nulidade por vício formal. Designado para redigir o voto vencedor, na parte referente a declaração da nulidade por vício material, o(a) Conselheiro(a) Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Fez sustentação oral o(a) advogado(a) da recorrente Dr(a). Antônio Carlos do Amaral, OAB/SP nº 55.351.



ELIAS SÂMPAIO FREIRE

Presidente



RYCARDÓ HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Rogério de Lellis Pinto, Ana Maria Bandeira, Cleusa Vieira de Souza, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Marcelo Freitas de Souza Costa (Suplente convocado).

2º CC/MP - MARIA DE FÁTIMA  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 20.03.09  
Maria de Fátima Ferreira de Carvalho  
Matr. Siape 751683

CC02/C06  
Fls. 8.039

## Relatório

Trata-se de recurso interposto contra a Decisão-Notificação que julgou procedente o débito lançado contra a empresa acima identificada. O crédito previdenciário lançado por intermédio da NFLD se refere à contribuições devidas à Seguridade Social correspondentes à contribuição dos empregados, à da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e aos terceiros.

Segundo Relatório Fiscal e anexos (fls. 799 a 843), as contribuições lançadas foram calculadas sobre o valor da mão-de-obra aferida, com base em análise dos processos de Reclamatórias Trabalhistas, tanto as apresentadas pela empresa como as levantadas junto à Justiça do Trabalho, contabilizadas ou não.

A autoridade lançadora esclarece que, a partir da análise das reclamações trabalhistas, foi apurada a ocorrência de vários fatos que caracterizam irregularidades contábeis e tributárias, tais como: falta de contabilização de pagamentos de parcelas de acordos trabalhistas; reconhecimento judicial da prática de pagamento “por fora”; declaração, nas petições de acordo, de pagamento “por fora”; cópias de “holerites” de pagamento “por fora”.

A fiscalização concluiu que todas as reclamações trabalhistas analisadas têm em comum a alegação do pagamento de salário “por fora”, fato confirmado por recibos, declarações, inclusive de prepostos do contribuinte, e decisões judiciais reconhecendo a prática.

Consta, ainda, do Relatório, o critério utilizado pela auditoria no cálculo do salário de contribuição, aferido indiretamente na forma ali descrita, bem como a informação de que as constatações de pagamento “por fora” e demais fatos narrados ensejaram a desconsideração da contabilidade.

A notificada impugnou o débito via peça de fls. 1350 a 6.117 e a Secretaria da Receita Previdenciária, por meio da DN nº 21.426.4/0059/2006 (fls. 6.119 a 6.140), julgou o lançamento procedente, negando a prorrogação de prazo para apresentação de defesa, rejeitando as preliminares argüidas e indeferindo o pedido de produção de provas e requerimento de perícia.

Inconformada com a decisão, a notificada apresentou recurso tempestivo ao CRPS (fls. 6.148 a 6.236), alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, alega incompetência da agente fiscal, servidora aposentada que retornou ao exercício de sua função por força de Portaria Ministerial o que, conforme entende, afronta a Constituição Federal, pois a aposentadoria cessa o contrato de trabalho e a reversão não poderia se dar por meio de simples portaria.

Sustenta que o lançamento é nulo por supressão do prazo de defesa, argumentando que não foi dado ao contribuinte o pleno conhecimento de todos os aspectos fáticos e de todos os documentos em que se embasaram a ação fiscal.

Destaca que, conforme demonstra a planilha III, 172 reclamações trabalhistas levadas em consideração para se chegar a média aplicada na aferição não foram sequer

juntadas a presente notificação, o que impossibilitou à recorrente, bem como ao julgador, conferir se os dados colacionados na referida planilha pela fiscalização são realmente verdadeiros.

Frisa que tal fato não foi sequer mencionado na decisão, o que demonstra a falta de análise minuciosa, por parte da julgadora, de todos os documentos juntados no processo e enumera os motivos pelos quais entendeu que a defesa da recorrente restou prejudicada e que a levou a solicitar a devolução do prazo de 15 dias para apresentação de defesa, e não extensão de prazo conforme entendeu equivocadamente a julgadora.

Assevera que com certeza está sendo cometido excesso contra a recorrente e defende que a matéria de fato depende de conhecimento especial contábil e que a perícia solicitada é prova independente e isenta e, ao indeferi-la, a decisão falha com a verdade e está a negar o direito ao devido processo legal, o contraditório pleno e a prova ampla.

Argumenta que a decisão é omissa em relação ao pedido de diligência e às provas documentais juntadas aos autos pela recorrente, o que a torna nula e transcreve a parte da impugnação que discrimina os erros e equívocos cometidos pela fiscalização e que determinou o pedido de diligência fiscal.

Lista as questões trazidas na defesa e sobre as quais o julgamento permaneceu silente e transcreve o art. 31 do Decreto nº 70.235/72 e julgados do Conselho de Contribuintes para tentar demonstrar que a decisão de primeira instância deve ser julgada nula.

No mérito, alega decadência de parte do débito citando o art. 173 do CTN e colacionando farta jurisprudência sobre o tema, argumentando que a Lei nº 8.212/91 infringiu o disposto no art. 146, III, da Constituição Federal.

Defende também que houve a preclusão do direito do INSS lançar contribuições em face das reclamações trabalhistas, pois, ao tomar ciência do processo, caberia ao Instituto se manifestar no prazo legal alegando insuficiência de recolhimento e, não o fazendo, não pode agora requerer o pagamento de contribuições supostamente incidentes sobre o período de trabalho dos reclamantes.

Afirma que a decisão não decidiu sobre as diversas alegações da requerente sobre a improcedência da aferição indireta, razão porque é nula e ressalta que foi justamente o art. 22, I da Lei nº 8.212/91 argüido na DN que foi violado pelo lançamento, já que a fiscalização não tem a mínima evidência fática de que os demais empregados da requerente tivessem salários pagos por fora.

Inferre que, como a recorrente não pode fazer prova de fato negativo, o órgão arrecadador aproveita-se para impor lançamento presuntivo, utilizando-se da lógica torta de que se alguns ex-empregados, ao longo de dez anos, tenham tido sucesso em provar a existência de pagamentos “por fora”, então todos os demais também teriam.

Assegura que não há qualquer elemento fático que comprove essa imputação “por fora” para os demais empregados que não fizeram reclamatória trabalhista contra a requerente, bem como não há prova do pagamento “por fora” para todos aqueles que ingressaram com ações trabalhistas, lembrando que a lei exige prova do fato ensejador do lançamento.

Informa que 1671 empregados que se desligaram da empresa não fizeram qualquer reclamação, não havendo, portanto, como a fiscalização presumir que eles tenham recebido o que jamais foi reivindicado e que, num cenário de 1902 empregados e 231 reclamações, a agente fiscal estabelece a ficção de que o fato de existir menos de 10% de reclamações significa que mais de 90% dos empregados que não pleitearam tal verba receberiam salário por fora.

Aduz que as alegações contidas em reclamações trabalhistas não têm o condão de fazer prova de que aqueles que não integraram a lide pudessem ter o mesmo tipo de conduta e diz que nos pouquíssimos acordos feitos em ações trabalhistas nos quais empregado e empregador declaram a existência de pagamento por fora, o reconhecimento de tal pagamento era somente em relação àquele caso e os processos trabalhistas tem as contribuições previdenciárias executadas pela própria Justiça do Trabalho.

Não entende como é possível a fiscalização considerar todas as verbas pleiteadas nas reclamações como sendo pagamento por fora se uma série de outras verbas são pleiteadas, inclusive indenizatórias sobre as quais não incide contribuição.

Garante que a fiscalização errou ao desconsiderar a contabilidade da recorrente, como errou ao imputar indevidamente falta de contabilização de acordos efetivamente contabilizados, conforme documento 2 e que a base de cálculo auferida é desprovida de qualquer razoabilidade e proporcionalidade, pois foi utilizado o percentual médio de 72,04% em relação à folha de pagamento para todos os funcionários, presentes e passados, o que não pode prosperar.

Cita, como exemplo de arbitrariedade da fiscalização, os estabelecimentos que não tiveram empregados inclusos em reclamação e mesmo assim tiveram lançamentos por aferição indireta, com aplicação da esdrúxula média e informa que apenas 30 reclamações trabalhistas trazem indícios de pagamento por fora, sendo que as demais não passam de alegações de inicial não comprovadas, e 24 acordos extra judiciais fazem referência a esse tipo de pagamento.

Afiança que dos 231 casos da imputação fiscal, 61 não tem qualquer evidência fática do alegado pela fiscalização, não havendo como colher qualquer elemento para a aferição indireta para 10 anos e conclui que a utilização, na apuração do índice de 72,04%, de reclamações nas quais não houve menção de algum pagamento por fora macula de pleno direito a aferição realizada.

Infere que a julgadora, ao deixar de apreciar os argumentos de ilegalidade e inconstitucionalidade, afronta o princípio da moralidade que deve nortear os atos da administração, além de ofender ao princípio constitucional da ampla defesa e aponta outros pontos não apreciados na decisão, como a cobrança em duplicidade para os empregados que fizeram acordo, lançamento indevido de verbas indenizatórias, entre outras.

Reitera que não há qualquer fato que prove a existência de pagamento por fora para todos os empregados da recorrente e mesmo a existência de sentença judicial reconhecendo os pagamentos alegados não poderia servir como prova de sua existência para os demais empregados, mas somente para aquele recorrente.

Defende que a autoridade não pode escapar de sua obrigação de provar concretamente a existência dos alegados pagamentos por fora que comporiam o salário de contribuição, abusando do princípio da inversão do ônus da prova para exigir contribuições previdenciárias sem base legal, sem fato gerador, sendo que a presunção pura e simples não valida o lançamento.

Entende que são indevidas as cobranças de contribuições aos terceiros, e que a utilização da taxa SELIC é ilegal e inconstitucional.

Reitera e reporta-se a todos os argumentos já expendidos na sua defesa inicial e insiste no seu pedido de produção de prova pericial contábil nos termos da impugnação.

Em contra-razões, às fls.7237 a 7257, a SRP manteve o lançamento e a Decisão-Notificação nos seus exatos termos.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheira BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Relatora

O recurso é tempestivo e todos os requisitos de admissibilidade estão cumpridos.

Da análise do processo, registro o que se segue.

Verifica-se que o débito foi levantado por aferição indireta com base nas ações trabalhistas movidas contra a empresa.

A fiscalização constatou, da análise de reclamações trabalhistas, que a empresa efetuou vários pagamentos “por fora”. Diante de tal constatação, arbitrou o débito adotando o seguinte critério: calculou-se os valores pagos por fora constantes das reclamações e comparou-os com as remunerações declaradas nas folhas de pagamento do mês anterior ao da demissão, encontrando um percentual individual equivalente ao montante pago por fora para cada um dos reclamantes e, com base nesses percentuais, foi calculada a média do montante pago “por fora” em relação ao valor declarado em folha, resultando em um percentual de 72,04% a ser aplicado sobre o salário de contribuição declarado pelo contribuinte. O valor encontrado é a base de cálculo da contribuição lançada.

Preliminarmente, a recorrente alega cerceamento de defesa por não constar, dos autos, as reclamações apuradas em diligência fiscal realizada na Justiça do Trabalho. Sustenta que o lançamento é nulo, pois que não foi dado ao contribuinte o pleno conhecimento de todos os aspectos fáticos e de todos os documentos em que se embasaram a ação fiscal.

De fato, verifica-se que a autoridade lançadora não anexou, ao processo, as cópias de várias reclamações que foram apuradas na referida diligência realizada pela fiscalização.

Consta da coluna “RESUMO/CONCLUSÃO”, do quadro do anexo I, que, para essas reclamações, o contribuinte apenas apresentou a petição inicial. No entanto, os seus

valores compuseram o cálculo da média a ser aplicada na apuração do débito. E, da leitura do Relatório Fiscal e seus anexos, não é possível aferir se em tais ações foram reclamados valores "por fora" que justifique as suas inclusões no cálculo que resultou no percentual de 72,04%. Tal omissão impossibilita à recorrente, bem como ao julgador, conferir se o percentual calculado está correto.

Outra inconsistência observada é que a autoridade notificante não informou se foram deduzidos, do débito lançado, os valores já recolhidos à Previdência Social quando da homologação dos acordos. Não está claro, por exemplo, se o percentual de 72,04%, apurado pela fiscalização, foi aplicado sobre os salários de contribuição dos segurados que demandaram as ações trabalhistas.

Nos casos em que a própria Justiça determinou o recolhimento de contribuições previdenciárias, a aplicação dos 72,04% sobre o salário de contribuição do empregado demandante da ação declarado em folha de pagamento configura uma duplicidade de cobrança.

A autoridade julgadora de 1ª instância também foi omissa em relação a esses argumentos trazidos na impugnação. Da mesma forma, não está claro se as verbas indenizatórias, constantes dos acordos, foram utilizadas no cálculo do percentual aferido.

A recorrente trouxe, em seu recurso, o número de rescisão contratual ocorrida no período compreendido pelo débito e o número de empregados desligados que moveram ação judicial trabalhista, concluindo que mais de 90% dos empregados que se desligaram da empresa nos últimos 10 anos não pleitearam tal verba.

Porém, a auditoria não informou se tais empregados desligados que não reclamaram na Justiça o pagamento por fora foram incluídos na presente notificação, ou seja, não deixou claro se considerou que esses empregados também receberam salários por fora.

Entendo que, para exigir o cumprimento da obrigação tributária, a autoridade fiscal, a quem compete o lançamento do crédito previdenciário, deverá deixar devidamente caracterizado o seu surgimento, demonstrando cabalmente, no relatório fiscal, a ocorrência do fato gerador da contribuição.

O procedimento administrativo de lançamento que não observar o disposto acima estará eivado de nulidade por cerceamento de defesa, e será mera presunção fiscal da ocorrência do fato gerador.

A fiscalização afirma que houve o fato gerador da contribuição previdenciária. Porém não logrou comprovar, nos autos, a sua ocorrência. Os recibos e reclamações anexadas a NFLD fazem prova de que houve pagamento por fora para as pessoas envolvidas na lide, mas não para os demais empregados que não reclamaram na Justiça tal pagamento.

Cabe à fiscalização, a partir dos indícios constatados de que a empresa fazia pagamento por fora a seus empregados, procurar juntar elementos probatórios de tal conduta.

Por exemplo, se nas demandas judiciais alguns empregados apresentaram recibos de pagamento por fora para fazerem prova de seus argumentos, devem existir outros recibos, talvez nos documentos de caixa da empresa, relacionados aos demais trabalhadores que não fizeram parte da lide.

A auditoria não informou, por exemplo, se alguns daqueles recibos constantes dos processos das reclamações foram registrados em alguma conta contábil, mesmo que não relacionada com o fato gerador da contribuição previdenciária.

Se a fiscalização tivesse localizado a contabilização de tais recibos (por meio do valor ou do número, por exemplo), poderia, por meio dos documentos de caixa, reunir provas mais concretas da existência pagamentos por fora dos outros empregados que não fizeram parte da lide.

A autoridade julgadora afirma, no item 52 da DN (fl. 6.138), que “os documentos que deram origem ao RELATÓRIO DE IRREGULARIDADES foram juntados aos autos às fls. 35 do VOLUME I até fls. 510 do VOLUME II”. Em que pese tal afirmação, verifica-se que nas folhas citadas não constam os “documentos que deram origem ao Relatório de Irregularidades, e sim os relatórios Discriminativo Analítico do Débito – DAD e Discriminativo Sintético do Débito – DSD.

Ora, o crédito lançado deverá sempre ser envolvido em cuidados especiais, de modo a apresentar elementos inquestionáveis de convicção, permitindo, principalmente, o exercício da ampla defesa do contribuinte.

O fiscal afirma que houve o fato gerador da contribuição social sem, contudo, apresentar provas. O art. 333 do Código de Processo Civil estatuiu que o ônus da prova cabe a quem alega, ou seja, aquele que alega um fato é quem deve provar. A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às consequências do sucumbimento, porque não basta alegar.

A fiscalização deve provar os fatos em que se funda o lançamento. E a convicção da autoridade julgadora advém, no processo administrativo fiscal, dos elementos probatórios carreados pela fiscalização e pela recorrente. Daí a necessidade de se juntar aos autos elementos comprobatórios dos fatos deduzidos.

A inobservância desses cuidados vicia todo o procedimento em razão da flagrante violação aos Princípios do Devido Processo Legal, da Ampla Defesa e do Contraditório.

Nesse sentido e CONSIDERANDO tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de DECLARAR A NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 07 de agosto de 2008



BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Brasília, 20/03/09  
Maria de Fátima Ferreira de Carvalho  
Matr. SIAPE 751683

## Voto Vencedor

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, Relator-Designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões de decidir da ilustre Conselheira Relatora, peço vênias para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pela nobre julgadora, como passaremos a demonstrar.

Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que o presente lançamento diz respeito às contribuições sociais devidas pela empresa ao INSS, incidentes sobre o valor da mão-de-obra aferida com base em análise dos processos de Reclamatórias Trabalhistas, tanto as apresentadas pela empresa como as levantadas junto à Justiça do Trabalho, contabilizadas ou não.

Entretantes, a ilustre autoridade lançadora, ao constituir o crédito previdenciário por aferição indireta, não logrou motivar o presente lançamento, mais precisamente no Relatório Fiscal, deixando de demonstrar e comprovar, na forma que a legislação tributária exige, a efetiva ocorrência dos fatos geradores dos tributos devidos.

Tais fatos, aliás, já restaram circunstanciadamente esclarecidos no voto da insigne relatora, razão pela qual me abstenho de repeti-los, eis que a divergência apontada por este conselheiro diz respeito tão somente à sua conclusão.

Com efeito, conforme se extrai do bojo do seu voto, a conselheira relatora, ao declarar a nulidade do lançamento, inferiu tratar-se de vício formal.

Em outra via, o entendimento deste conselheiro, acompanhado por maioria pelos demais integrantes desta egrégia Câmara, é no sentido de declarar a nulidade da notificação, por vício material, em virtude da ausência da descrição do fato gerador do tributo.

Antes mesmo de se adentrar às questões de mérito propriamente ditas, é de bom alvitre trazer à baila a distinção das 03 (três) conclusões aventadas durante o julgamento do presente recurso, quais sejam, vício formal, material ou provimento (improcedência do lançamento).

O **vício formal**, no entendimento deste julgador, relaciona-se aos requisitos de validade do ato administrativo, ou seja, os pressupostos sem os quais referido ato não produziria efeitos. Em outras palavras, guarda relação com as formalidades legais extrínsecas do lançamento. Os artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235/72, são os exemplos mais nítidos que podemos encontrar a respeito do tema, *in verbis*:

*"Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

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

*I - a qualificação do notificado;*

*II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;*

*III - a disposição legal infringida, se for o caso;*

*IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número."*

Ao tratar da matéria, a Lei nº 4.717/65, que regulamenta a Ação Popular, em seu artigo 2º, parágrafo único, alínea "b", estabelece que o vício formal é:

*" [...] a omissão ou observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato."*

Como se observa, o ato administrativo somente terá validade se observados os pressupostos formais, extrínsecos, insculpidos nos dispositivos legais supra, entre outros, sob pena de ser anulado por vício formal. Repita-se, o requisito formal do lançamento representa a observância dos ditames estabelecidos por lei no momento de sua exteriorização.

A jurisprudência administrativa, que se ocupou do tema, é mansa e pacífica nesse sentido, senão vejamos:

*"PROCESSUAL – LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL – NULIDADE – É nula a Notificação de Lançamento emitida sem o nome do órgão que a expediu, sem identificação do chefe desse órgão ou outro servidor autorizado e sem a indicação do respectivo cargo e matrícula, em flagrante descumprimento às disposições do art. 11, do Decreto nº 70.235/72. Precedentes da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recurso Especial improvido." (3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº 201-108717 – Acórdão nº CSRF/03-03.305, Sessão de 09/07/2002)*

*"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. [...]" (8ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 143.020 – Acórdão nº 108-08.174, Sessão de 23/02/2005) (grifamos).

O Acórdão nº 107-06695, da lavra do então Conselheiro representante da Fazenda, Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, nos traz com muita propriedade a diferenciação entre vício formal e material, nos seguintes termos:

"[...].

*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.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente o sujeito passivo, como segue:

*"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."*

Aliás, o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, com mais especificidade, impõe ao fiscal autuante a discriminação clara e precisa dos fatos geradores do débito constituído, *in verbis*:

2ª CC/IMF - Sexta Câmara  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 21/03/09  
Maria de Fátima Ferreira de Carvalho  
Matr. Siape 751683

CC02/C06  
Fls. 8.048

*"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." (grifamos).*

No mesmo sentido, o artigo 50 da Lei nº 9.784/99 estabelece que os atos administrativos devem conter motivação clara, explícita e congruente, sob pena de nulidade.

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

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

Consoante se infere dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo. A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal por vício material.

Outro não é o entendimento do ilustre Dr. Manoel Antônio Gadelha Dias, ex-presidente do 1º Conselho de Contribuinte, conforme se extrai do excerto de sua obra "*O Vício Formal no Lançamento Tributário*", nos seguintes termos:

*"[...]."*

*O defeito na descrição do fato, por exemplo, não pode caracterizar-se mero vício formal, pois a descrição do fato está intimamente ligada à valoração jurídica do fato jurídico, requisito fundamental do lançamento.*

*A descrição do fato defeituosa tanto pode configurar nulidade de direito material como de direito processual.*

*Estaremos diante da primeira situação quando o vício atinge o motivo do ato, ou seja, o seu pressuposto objetivo, que corresponde à ocorrência dos fatos que ensejaram a sua prática." (Tórreres, Heleno Taveira et al. – coordenação – "Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados – São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 348).*

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

*"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 exercer, 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 sendo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade por vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de*

*incidência.*” (1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 132.213 – Acórdão nº 101-94049, Sessão de 06/12/2002, unânime).

*“LANÇAMENTO – NULIDADE – VÍCIO MATERIAL – DECADÊNCIA – Nulo o lançamento quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, por se tratar de vício de natureza material. Aplicável o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN.”* (2ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 138.595 – Acórdão nº 102-47201, Sessão de 10/11/2005).

Antes de seguir com o estudo, cabe aqui fazer um parêntese, relativamente ao efeito prático de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal ou material. No primeiro caso, na forma proposta pela nobre relatora, o prazo decadencial é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade por vício formal do lançamento. É o que se extrai do artigo 173, inciso II, do CTN.

Por outro lado, tratando-se de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da ocorrência do fato gerador do tributo, no caso do artigo 150, § 4º, do CTN, ou do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tratando-se dos artigos 173 do CTN. Ou melhor, poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício material incorrido, conquanto que dentro do prazo decadencial acima estipulado.

Retornando à diferenciação das conclusões de julgamento, já o **provimento ao recurso (improcedência da notificação)**, implica inferir que, diante dos elementos de provas e razões ofertados pela autoridade lançadora, chegou-se à conclusão da inexistência do fato gerador do tributo exigido. Ou seja, adentrando-se ao mérito da questão, o lançamento efetuado não deve prosperar, uma vez que não restou comprovada a ocorrência do fato gerador, o que impede o Fisco de promover novo lançamento a partir dos mesmos fatos.

Diante de tais considerações, voltemos à hipótese dos autos, onde o fiscal autuante promoveu o lançamento sem conquanto comprovar a efetiva ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas.

Nesses termos, não se cogita em vício formal, mas, sim, anular o lançamento por vício material, tendo em vista que a fiscalização não descreveu de forma clara e precisa a ocorrência do fato gerador do tributo, afrontando a legislação de regência, sobretudo tratando-se de procedimento excepcional de arbitramento.

Como se sabe, o procedimento do arbitramento, uma vez constatados os requisitos exigidos pela legislação de regência, é legal e inverte o ônus da prova ao contribuinte. Porém, tal procedimento deve estar devidamente fundamentado nos autos do processo (Relatório Fiscal e/ou Fundamentos Legais do Débito), sob pena de nulidade da notificação.

Assim, deve ser declarada a nulidade do feito, **por vício material**, em observância à legislação de regência, mais precisamente do artigo 351, parágrafo único, da Instrução Normativa nº 100/2003, c/c artigo 142 do CTN e demais dispositivos das Leis 8.212/91 e 9.784 encimados, uma vez que referida incorreção contamina a exigência fiscal, tornando-a precária, não lhe oferecendo certeza ou liquidez, principalmente pelo fato de se mostrar insanável e por cercear o direito de defesa da recorrente.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examine* em desacordo com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E ANULAR A NOTIFICAÇÃO FISCAL POR ERRO/VÍCIO MATERIAL, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Sala das Sessões, em 07 de agosto de 2008

  
RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA