



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

Processo nº 37344.008107/2004-57
Recurso nº 150.822 Voluntário
Acórdão nº 2302-00.501 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 9 de junho de 2010
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS. ARBITRAMENTO
Recorrente TILTEX MODA JEANS E ACESSÓRIOS LTDA
Recorrida SRP - SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/10/2004

RELATÓRIO INCOMPLETO. LANÇAMENTO NULO. VÍCIO FORMAL.

No relatório não há indicação de quais seriam os documentos omissos que suportariam o lançamento por arbitramento.

Não cabe ao órgão julgador substituir atividades de competência do órgão fiscalizador, pois assim o fazendo perde a imparcialidade (eqüidistância entre o contribuinte e a fiscalização).

In casu, não se tratou de simples erro material, mas de vício na formalização por desobediência ao disposto no art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235.

O lançamento é forma, sendo o ato de aplicação material da norma de incidência. Apesar de ser forma, exteriorização, reflete o conteúdo da norma de incidência tributária, o fato gerador. A falha na exteriorização do lançamento é um vício formal, por seu turno, o erro quanto ao conteúdo irá traduzir um vício material.

Lançamento Anulado.

Aguardando Nova Decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção** do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em anular o lançamento, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior que entendeu tratar-se de vício material.



MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Sato, Leônio Nobre Medeiros, Maria Helena Lima, Manoel Coelho Arruda Júnior, Thiago Davila Melo Fernandes e Marco André Ramos Vieira (Presidente).

Relatório

O presente lançamento, lavrado em desfavor da recorrente, foi originado em virtude do não recolhimento de contribuições previdenciárias parcela devida pelos segurados, bem como pela empresa no período de janeiro de 1994 a outubro de 2004. O lançamento refere-se ao pagamento extra-folha de comissão, na base de 4% sobre as vendas efetuadas, conforme relatório fiscal às fls. 94 a 96.

Não conformado com a autuação, o autuado apresentou impugnação, fls. 105 a 112.

Em função das alegações do autuado, foi comandada diligência fiscal pelo órgão fazendário na forma da fl. 134. A fiscalização previdenciária prestou esclarecimentos na forma das fls. 136 a 138.

Houve o comando de nova diligência fiscal, fl. 142, para verificação junto ao TRT de outros processos em que tenha sido reclamada a comissão sobre vendas a fim de subsidiar o lançamento.

Foram anexadas cópias às fls. 143 a 178, sendo comandada a emissão de relatório fiscal complementar. A fiscalização prestou esclarecimentos às fls. 191 e 192, emitindo relatório complementar às fls. 193 e 194.

Reaberto o prazo para impugnação, fl. 196, o sujeito passivo manifestou-se às fls. 203 a 214.

A unidade descentralizada da SRP emitiu a Decisão-Notificação (DN), fls. 216 a 222, mantendo a autuação em sua integralidade.

O recorrente não concordando com a DN emitida pelo órgão previdenciário interpôs recurso, fls. 226 a 285. Em síntese o recorrente alega o seguinte:

- a) Pode a autoridade administrativa conhecer das matérias de ofício;
- b) Parte do lançamento já foi atingida pela decadência;
- c) Não há motivo para o ato administrativo;
- d) Não há menção ao dispositivo da lei que ampara o arbitramento;
- e) É nula a NFLD;
- f) O relatório complementar não supre a deficiência;
- g) Não é possível o arbitramento do fato gerador;
- h) O fato não está devidamente demonstrado;
- i) Requerendo provimento ao recurso interposto.

Não foram apresentadas contra-razões.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA, Relator

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme fls. 223 e 287, pressuposto de admissibilidade superado, passo ao exame das questões preliminares ao mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES AO MÉRITO:

Há irregularidades no procedimento administrativo que nulificam o lançamento. Primeiramente, o relatório fiscal, fl. 95, indicou que a aferição ocorreu pelo fato de a empresa não ter apresentado documentos suficientes, e que de acordo com o processo trabalhista 989/2002 os empregados alegam pagamento extra folha de comissões.

Entretanto, no relatório não há indicação de quais seriam os documentos omissos que suportariam o lançamento por arbitramento. Além do mais, o processo citado que lastrearia o arbitramento em 4% não seria suficiente no entender do próprio órgão fiscalizador. Conforme entendimento da unidade da Receita Previdenciária, item 6 à fl. 134, in verbis: "...uma vez que através do processo trabalhista nº 989/2002 anexado aos autos, não ficou caracterizado tal pagamento."

O órgão julgador é que diligenciou, e consultando o TRT, verificou a existência de diversos processos trabalhistas em desfavor da empresa (item 4 à fl. 142). Não cabe ao órgão julgador substituir atividades de competência do órgão fiscalizador, pois assim o fazendo perde a imparcialidade (eqüidistância entre o contribuinte e a fiscalização).



3

Além do mais, parte dos processos juntados pela fiscalização, fls. 143 a 179, encontra-se em período abrangido pela decadência, conforme Súmula Vinculante de nº 8 do STF. Mesmo que não se considerasse a decadência, em alguns processos a alegação dos empregados era de que a comissão seria de 5%. Assim sendo, qual o motivo de sustentar o arbitramento em 4%, porque não 5%, ou 4,5%? Não foi feito tal cotejamento pela fiscalização no relatório complementar.

Ao complementar o relatório, fls. 193 e 194, a auditoria fiscal não colacionou as informações referentes aos processos trabalhistas, estas ficaram apenas em informação apartada (fls. 191 e 192). Desse modo, mesmo o relatório complementar, resta incompleto.

Diante de tais irregularidades no lançamento caberia ao órgão julgador a quo anular o lançamento por vício formal.

O recurso visa a análise da correção da decisão de primeira instância. Se a mesma deve ser mantida, se deve ser reformada, ou anulada. Quando o vício ocorre no ato administrativo do lançamento, não caberia a anulação da decisão de primeira instância, mas sim o reconhecimento de que o ato nulo deve ser refeito.

Não se pode confundir o órgão fiscalizador com o julgador. Cabe à Receita Federal fiscalizar e lançar os tributos, e cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF a tarefa de verificar a regularidade da decisão de primeira instância, e não efetuar ou complementar o lançamento.

O disposto nos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972, que tratam de nulidades, somente se aplicam para os atos praticados no curso do processo administrativo. O lançamento é ligado ao procedimento fiscal de apuração do crédito. Desse modo, há que se reconhecer a possibilidade de existência de outras nulidades que não somente as previstas nos arts. 59 e 60.

A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235). A descrição implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo ter os elementos suficientes para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do Fisco. De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova produzida no processo é a verdade possível, isto é, aquela suficiente para o convencimento do juiz.

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização. A falha na motivação pode ser corrigida, desde que o motivo tenha existido.

Não é outra a lição do mais abalizado administrativista brasileiro, Celso Antônio Bandeira de Mello. De acordo com esse doutrinador, na obra *Curso de Direito Administrativo*, 22ª edição, Ed. Malheiros, pág. 385, verbis: "em se tratando de atos vinculados, o que mais importa é haver ocorrido o motivo perante o qual o comportamento era obrigatório, passando para segundo plano a questão da motivação. Assim, se o ato não houver sido motivado, mas for possível demonstrar ulteriormente, de maneira indisputavelmente

objetiva e para além de qualquer dúvida ou entredúvida, que o motivo exigente do ato preexistia, dever-se-á considerar sanado o vício do ato.”

Na mesma obra, página 451, o autor afirma que “a convalidação, ou seja, o refazimento de modo válido e com efeitos retroativos do que fora produzido de modo inválido, em nada se incompatibiliza com interesses públicos. Isto é: em nada ofende a índole do Direito Administrativo. Pelo contrário”. Na lição de Celso Antônio, página 453: “A Administração não pode convalidar um ato viciado se este já foi impugnado, administrativa ou judicialmente. Se pudesse fazê-lo, seria inútil a argüição do vício, pois a extinção dos efeitos ilegítimos dependeria da vontade da Administração, e não do dever de obediência à ordem jurídica. Há entretanto, uma exceção. É o caso da “motivação” de ato vinculado expedida tardiamente, após a impugnação do ato. A demonstração, conquanto serôdia, de que os motivos preexistiam e a lei exigia que, perante eles, o ato fosse praticado com o exato conteúdo com que o foi é razão bastante para sua convalidação.”

Diante da irregularidade constatada, há que ser aplicado o Decreto nº 70.235/1972 devendo ser efetuado novo lançamento, conforme previsto no 18, § 3º, nestas palavras:

Art. 18 (...)

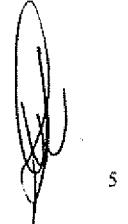
§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)

Tal complementação tem que ser comandada pelo órgão de primeira instância, mesmo que de ofício, pois o caput do art. 18 é determinante para a autoridade julgadora de primeira instância. É como é sabido os parágrafos e incisos devem ser interpretados em conformidade com o caput do dispositivo, que determina a regra geral.

É possível a complementação do relatório fiscal por decisão de primeira instância, entretanto não cabe tal complementação pela segunda instância, pois enquanto a primeira instância aprecia a impugnação quanto ao lançamento, a segunda aprecia o recurso quanto à decisão a quo.

Contudo, no presente caso há uma particularidade, a complementação do relatório não foi suficiente, como já analisado.

Sem a manifestação oportuna do sujeito passivo, o ato administrativo portador de vício permanece no sistema. Embora o ato implique em atentado à ordem jurídica, a restauração da juridicidade violada depende da expedição de outro ato. A invalidação e a convalidação são meios estabelecidos pelo próprio regime jurídico-administrativo para a eliminação material do vício.



5

Se a Receita Federal não convalida, o ato se torna passível de invalidação pelo órgão julgador, caso este seja provocado para fazê-lo. O mesmo serve para a hipótese de a Receita Federal se abster de invalidar quando deveria tê-lo feito.

A invalidação do ato administrativo tem como efeitos jurídicos: o efeito declaratório da invalidade; e o efeito constitutivo negativo da pertinência do ato administrativo.

A convalidação do ato administrativo decorre exclusivamente de competência administrativa; determinando a manutenção do ato administrativo viciado no sistema pelo saneamento do vício constatado. Tal como o ato de invalidação, o ato de convalidação tem o efeito jurídico de declarar a invalidade. Todavia, possui um efeito jurídico de natureza constitutiva positiva, pois prescreve a manutenção da imperatividade e da eficácia do ato convalidado.

O CARF não convalida lançamento; mas sim declara o grau de invalidade do ato administrativo viciado: nulo ou irregular. Se for nulo, há que ser realizado novo lançamento; se meramente irregular, o ato permanecerá, apenas será reconhecida a não importância do seu erro. Destaca-se que no Direito Administrativo não há ato anulável, pois o mesmo é classificado como convalidável.

Entendo que os meros erros materiais podem ser corrigidos no lançamento, agora as falhas mais graves, os vícios, demandam a realização de um novo ato. A correção dos erros materiais, a complementação de informações, ou esclarecimentos, já constantes no relatório fiscal, podem ser trazidos aos autos por meio de diligência, inclusive comandada pelo CARF.

Pelo exposto, in casu, não se tratou de simples erro material, mas de vício na formalização por desobediência ao disposto no art. 10, inciso III do Decreto n° 70.235.

O lançamento é forma, sendo o ato de aplicação material da norma de incidência. Apesar de ser forma, exteriorização, reflete o conteúdo da norma de incidência tributária, o fato gerador. A falha na exteriorização do lançamento é um vício formal, por seu turno, o erro quanto ao conteúdo irá traduzir um vício material.

Como é cediço, são componentes do ato administrativo: a competência, a forma, a finalidade, o motivo e o objeto. Ao lavrar um ato administrativo, a autoridade pode falhar em algum desses elementos; dessa maneira, a distinção, entre os componentes do ato, é relevante para fins de determinação dos efeitos que o vício nos elementos geram.

O vício do ato pode ser sanável ou insanável. O vício na competência e na forma são sanáveis; já os vícios na finalidade, no motivo e no objeto são insanáveis. Justamente por vício na forma ocasionar a possibilidade da convalidação do ato, é importante destacar o que se entende por forma.

Os atos irregulares não contém vícios que comprometam a pertinência e a validade de modo decisivo. Não se classificam como inválidos, uma vez que os vícios presentes nos atos irregulares restringem-se a erros, os quais a lei não considera essencial para a validade do ato administrativo e, que não demande a convalidação para corrigi-lo.

Em uma concepção a respeito da forma do ato administrativo é incluída não somente a exteriorização do ato, mas também as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato. Nesse sentido é a lição de Maria Sylvia di Pietro, na obra Manual de Direito Administrativo, 18ª edição, Ed. Atlas, página 200.

Na lição expressa de Maria Sylvia di Pietro, na obra já citada, página 202, *in verbis*: “Integra o conceito de forma a motivação do ato administrativo, ou seja, a exposição dos fatos e dos direitos que serviram de fundamento para a prática do ato; a sua ausência impede a verificação da legitimidade do ato.”

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo nas contribuições previdenciárias: se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha no pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento como empregado, mas o relatório fiscal falhou na caracterização; entendo que haveria falha na motivação; devendo o lançamento ser anulado por vício formal.

A autoridade julgadora deverá analisar a observância dos requisitos formais do lançamento, previstos no art. 37 da Lei nº 8.212 e no art. 10 do Decreto nº 70.235 de 1972, nestas palavras:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá 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

Conforme expressamente previsto no Decreto nº 70.235, a descrição do fato é requisito formal. Não se pode confundir descrição do fato com o próprio fato. A primeira é forma, exteriorização; o segundo é conteúdo.

Da análise dos requisitos formais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235 pode ser concluído que o relatório fiscal preenche todos os requisitos formais, o que permite um regular desenvolvimento para ser julgado o mérito; ou pode ser concluído que há um vício sanável, ou o vício poderá ser insanável. No caso de o vício ser sanável, a autoridade julgadora determinará a correção da eva pela autoridade lançadora, caso não seja corrigida deverá ser anulado o lançamento por vício formal. Caso o vício seja insanável, como por exemplo o fato indicado pelo Auditor Fiscal não consta em lei como hipótese de incidência, deverá ser dado provimento ao recurso interposto pelo contribuinte, pois se não há possibilidade de correção, não há motivo para que seja realizado novo lançamento sobre aquela argumentação.

Desse modo, caso o fisco não consiga demonstrar o fato gerador, há um vício formal, pois não foi atendido o requisito da motivação (expressão ou descrição de motivos). Da mesma forma que em uma petição inicial a falha dos fatos e dos fundamentos jurídicos (art.

282 do CPC) é um vício de forma. Nessa hipótese deve ser oportunizada pelo órgão de primeira instância a correção do vício, na forma do art. 18, § 3º do Decreto n º 70.235; caso a fiscalização não consiga realizar tal prova, o lançamento tem que ser anulado. Agora, se diante do lançamento o sujeito passivo faz prova da inexistência dos fatos alegados pelo Fisco, há um vício não na motivação, mas sim no motivo, não houve o fato gerador. Nesse caso, não há que se complementar relatório, pois não houve o pressuposto de fato e de direito para a realização do lançamento, logo o julgamento tem que ser de mérito, extinguindo-se o crédito tributário.

Vício extrínseco são aqueles que dizem respeito à forma, seja pela inobservância das formalidades legais ou dos critérios de competência. Por sua vez os vícios intrínsecos são os inerentes ao conteúdo, à essência do documento ou à substância do ato nele representado. O lançamento pode ser defeituoso, mas pode não ser falso, no sentido de não ter vício material, mas apenas o vício formal. Caso não haja oportunidade de saneamento da falta, a autoridade julgadora nunca poderá restar convicta da ausência ou inexistência do fato gerador. O vício material é aquele que não corresponde a verdade.

Um lançamento sem fundamentação, não deixa de ser um lançamento. Na lição de Pontes de Miranda: “desfeito não é falta. O que falta não foi feito. O que foi feito, mas tem desfeito, existe. O que não foi feito não existe, e, pois, não pode ser desfeito”. O que não existe não se anula.

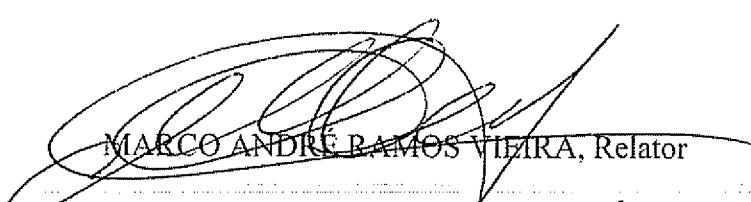
Por todo o exposto entendo que o vício no lançamento é de natureza formal.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto por ANULAR o lançamento por vício formal.

É como voto.

Sala das Sessões, em 9 de junho de 2010



MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA, Relator