



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

Processo nº 44021.000386/2007-61
Recurso nº 158.560 Voluntário
Acórdão nº 2402-00.976 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de julho de 2010
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS.
Recorrente MSG SERVIÇOS GERAIS LTDA EPP
Recorrida DRJ-SÃO PAULO II/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

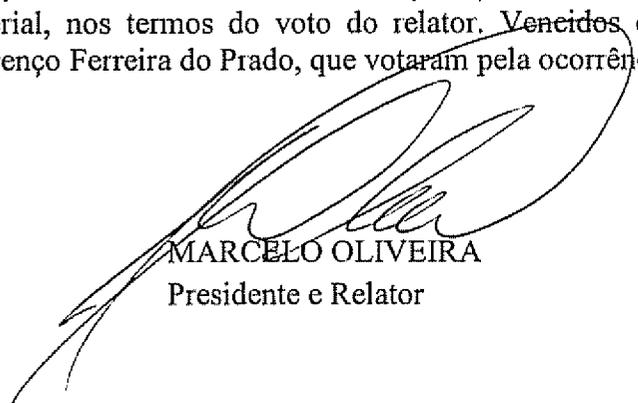
Período de apuração: 01/02/2003 a 31/01/2005

FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. REVISÃO DE LANÇAMENTO. NULIDADE. A fiscalização deverá lavrar de ofício lançamento, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores e da fundamentação legal, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, quando constatar atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas na Legislação.

PROCESSO ANULADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por unanimidade de votos, em anular o lançamento, pela existência de vício, nos termos do voto do relator; e II) Por maioria de votos, em reconhecer o vício como material, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Ana Maria Bandeira e Lourenço Ferreira do Prado, que votaram pela ocorrência de vício formal.



MARCELO OLIVEIRA
Presidente e Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Marcelo Oliveira, Ana Maria Bandeira, Rogério de Lellis Pinto, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Ewan Teles Aguiar (Convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRFBJ), São Paulo I/SP, fls. 0306 a 0310, que julgou procedente o lançamento, oriundo de descumprimento de obrigação tributária legal principal, fl. 001.

Segundo a fiscalização, de acordo com o Relatório Fiscal (RF), fls. 029 a 034, o lançamento refere-se a contribuições destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga a segurados, correspondentes a contribuição dos segurados.

Ainda segundo o RF, os valores da base de cálculo foram obtidos em documentação elaborada pela recorrente e foram descontados valores lançados em fiscalização anterior, ocorrida em período constante do presente lançamento.

Os motivos que ensejaram o lançamento estão descritos no RF e nos demais anexos que o configuram.

Em 30/05/2007 foi dada ciência à recorrente do lançamento, fls. 001.

Contra o lançamento, a recorrente apresentou impugnação, fls. 0113 a 0116, acompanhada de anexos.

A Delegacia analisou o lançamento e a impugnação, julgando procedente o lançamento.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 0313 a 0318, acompanhado de anexos, onde alega, em síntese, que:

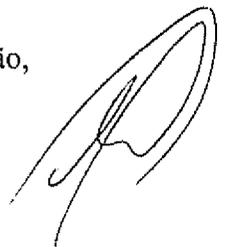
O Fisco deveria ter verificado que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil enquadra a recorrente no código CNAE 82.99-7-99, que não impede sua inclusão no SIMPLES;

A retroatividade benigna, presente no Art. 106 do CTN, deve ser aplicada;

Diante do exposto, a recorrente aguarda o acolhimento de seu recurso para que o mesmo seja provido.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão, fls. 0333.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator

Sendo tempestivo, CONHEÇO DO RECURSO e passo ao exame de seus argumentos.

DA PRELIMINAR

Quanto às preliminares, há questão a ser analisada.

Como está claro no RF, na decisão e no recurso, trata-se de lançamento de período já fiscalizado, em que os valores lançados anteriormente foram descontados.

Podemos verificar em Termo de Encerramento de Auditoria Fiscal (TEAF), anexo, fls. 079, referente à fiscalização que elaborou lançamento anterior, que a fiscalização realizada foi total.

Para a realização de revisão de lançamento há condições determinadas pela legislação.

CTN:

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

I. quando a lei assim o determine;

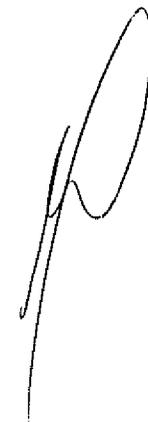
II. quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III. quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

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

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

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



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

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

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

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Conseqüentemente, só nos caso acima o lançamento pode ser revisto e para tanto a autoridade fiscal deve, a fim de respeitar a segurança jurídica, a ampla defesa e o contraditório, fundamentar o lançamento suplementar.

No presente lançamento, apesar de buscarmos, não encontramos em lugar algum a fundamentação necessária para a lavratura do lançamento suplementar.

O trabalho de fiscalização tributária, em caso de verificação de descumprimento de obrigações tributárias, pode vir a acarretar o lançamento tributário, ato administrativos impositivo, de império, gravoso para os administrados. Por isso, o trabalho da fiscalização deve sempre demonstrar, com clareza e precisão, como determina a legislação, os motivos da lavratura da exigência, com os fundamentos legais que a autorizam.

Decreto 3.048/1999:

Art 293 Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, será lavrado auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.

O Estado não pode e não deve obrigar pessoas físicas e jurídicas sem provas do que alega. A Constituição Federal determina essa conduta pelo Estado.

O direito ao devido processo legal vem consagrado pela Constituição Federal no art. 5º., LIV e LV, ao estabelecer que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal e ao garantir a qualquer acusado em processo judicial o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Portanto, o devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o réu, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação que se lhe pesa, possa exercitar a sua defesa plena, fato que não ocorreu na lavratura da presente autuação.

Ressalte-se que a sociedade espera que o julgamento de segunda instância dos litígios tributários contribua para a segurança jurídica e exerça o controle da legalidade dos atos administrativos tributários.

Destarte, restou prejudicado o direito de defesa da recorrente, pois foi lhe imputado lançamento sem a descrição clara e precisa da permissão legal que o autorizaria, prejudicando seu direito de defesa.

Sobre nulidade, a legislação determina motivos e atos a serem praticados em caso de decretação de nulidade.

Decreto 70.235/1972:

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 conseqüência.

§ 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.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Portanto, por ser autoridade julgadora competente para a decretação da nulidade, por estar claro que a falta de fundamentação legal que autorizaria o lançamento suplementar e seu respectivo enquadramento preteriram o direito de defesa da recorrente, decido pela nulidade do processo.

Em respeito ao § 2º, do Art. 59, do Decreto 70.235/1972, ressalto que a Receita Federal do Brasil deve verificar a ocorrência ou não do fato gerador e tomar as devidas providências.

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

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

É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.¹ Segundo a mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções: A) Restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração); e B) Ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

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

Forma é requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. A sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a fundamentação legal que autorizaria o lançamento e seu enquadramento na caso concreto não são suficientes para a certeza absoluta da possibilidade de lavratura do lançamento, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

“[...]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

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

129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o vício material do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

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

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

O que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador, equívocos e omissões no dispositivo legal, da data e horário da lavratura, identificação do sujeito passivo. Apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu e que a responsabilidade é do sujeito passivo descrito. Nesse sentido:

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

Ambos os vícios, formal e material, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é a diferença esclarecida acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo a partir da decisão apenas quando o vício é formal (CTN), pois não há dúvida no lançamento de que houve a fundamentação determinada na legislação e que o fato gerador existiu.

O rigor da forma como requisito de validade gera um grande número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no

Código Tributário Nacional (CTN) a regra de novo prazo para contagem de decadência a partir da decisão, a fim de realização de lançamento substitutivo ao anterior, quando anulado por simples vício na formalização.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da certeza quanto a fundamentação legal que autoriza o lançamento e seu enquadramento na caso concreto. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o lançamento poderia ser lavrado, diferentemente da nulidade por vício material.

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

Por todo o exposto, entendo como material o vício presente na ausência de fundamentação autorizadora legal para a lavratura do lançamento.

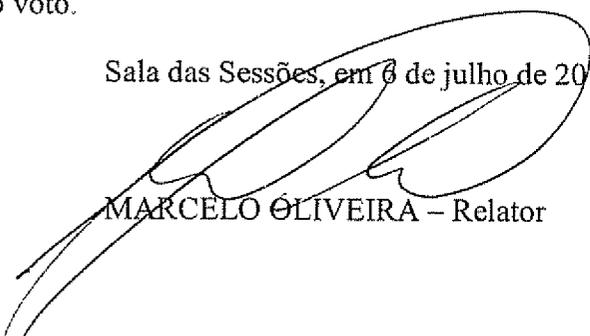
Destarte, acato a preliminar por ocorrência de vício material, ficando prejudicado o exame do mérito.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto,

Voto pela anulação do lançamento pela existência de vício material, nos termos do voto.

Sala das Sessões, em 6 de julho de 2010


MARCELO OLIVEIRA – Relator



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

Processo nº: 44021.000386/2007-61

Recurso nº :158.560

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2402-00.976

Brasília, 16 de agosto de 2010

ELIAS SAMPAIO FREIRE
Presidente da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

Apenas com Ciência

Com Recurso Especial

Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional