



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

**Processo n°** 10510.000874/2010-41  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-003.585 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de janeiro de 2015  
**Matéria** Cota Segurados Salário Indireto Aluguel, Alimentação  
**Recorrente** NELD CONSTRUÇÃO DE DUTOS DO NORDESTE LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2008

**SALÁRIO INDIRETO - ALUGUEL**

Conforme artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, o pagamento de aluguel para a moradia de empregados, de forma habitual, configura salário-utilidade e deve compor a remuneração para efeitos de incidência contributiva previdenciária, mas quando há demonstração que os pagamentos foram efetuados de forma temporária e para atender necessidade de trabalho em localidade diversa do domicílio do empregado, esta verba não deve integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

**ALIMENTAÇÃO PAGA EM TICKETS SOFRE A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

De acordo com o disposto no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, a reiterada jurisprudência do STJ é no sentido de se reconhecer a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação *in natura* fornecida aos segurados. A alimentação fornecida em tickets ou pecúnia sem a devida inscrição no PAT sofre a incidência da contribuição previdenciária.

**AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.**

A ausência de fundamentação legal e motivação para sustentar a aferição indireta do lançamento configura a nulidade da autuação por vício material. O vício material é aquele que não corresponde à verdade, e aqui se traduz pela falta de certeza quanto à possibilidade do Fisco promover ao lançamento da alíquota previdenciária correspondente à faixa salarial de cada segurado.

Recurso Voluntário Provido

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Sessão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos em dar

provimento ao Recurso Voluntário quanto às contribuições previdenciárias relativas à cota do segurado incidentes sobre a rubrica "aluguel" , porque houve a demonstração que os pagamentos foram efetuados de forma temporária e para atender necessidade de trabalho em localidade diversa do domicílio do empregado, não devendo a verba integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Vencido o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva por entender que a verba foi paga nos moldes do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, onde pagamento de aluguel para a moradia de empregados, de forma habitual, configura salário-utilidade e deve compor a remuneração para efeitos de incidência contributiva previdenciária. Por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário quanto às contribuições previdenciárias relativas à cota do segurado incidentes sobre fornecimento de alimentação sem a inscrição no PAT, nas competências de 03/2005 e 04/2005, pela falta de fundamentação legal e motivação para sustentar a aferição indireta do lançamento, o que configura a nulidade da autuação por vício material. O vício material é aquele que não corresponde à verdade, o que no caso em tela pode ser traduzido pela falta de certeza quanto à possibilidade do Fisco promover ao lançamento da alíquota previdenciária correspondente à faixa salarial de cada segurado. Vencido na votação o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva por entender que a falta de fundamentação legal, no caso, não motiva a nulidade do lançamento.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), André Luís Mársico Lombardi, Arlindo da Costa e Silva, Theodoro Vicente Agostinho, Leo Meirelles do Amaral

## Relatório

Trata o presente de Auto de Infração de Obrigação Principal lavrado em 08/03/2010, com ciência pelo sujeito passivo em 12/03/2010, e refere-se às contribuições previdenciárias relativas à parte dos segurados, incidentes sobre valores pagos a título de aluguéis e condomínios no período de 03/2005 a 12/2008. Refere-se, também, o crédito às contribuições previdenciárias relativas à cota dos segurados incidentes sobre a alimentação fornecida em vales-refeição sem a inscrição no PAT, nas competências de 03/2005 a 04/2005.

Conforme consta do relatório fiscal de fls.42/47, a autuada disponibilizou imóveis alugados para moradia de empregados e colaboradores, nas cidades de Aracaju/SE e Salvador/BA, bem como pagou as respectivas despesas de condomínio. O relatório ressalva que os imóveis computados em canteiro de obras, escritórios e refeitórios não constam do débito.

Quanto à alimentação o Relatório Fiscal traz que a autuada apenas se inscreveu no PAT em 09/06/2005, de forma que a alimentação fornecida na forma de vale-refeição nas competências de 03/2005 e 04/2005, foi considerada como base contributiva previdenciária.

Aduz o Fisco que para a apuração do crédito foi aplicada a alíquota de 8%, porque se mostrou impossível quantificar e discriminar por segurado a sua remuneração global.

Os valores lançados relativos à alimentação constam das planilhas de fls. 102/106; os referentes aos aluguéis constam das fls. 115/136 e às fls. 137/147, constam os contratos de locação.

Após a impugnação, Acórdão de fls. 243/255, julgou o lançamento procedente.

Inconformado o contribuinte apresentou recurso voluntário, onde alega em apertada síntese:

- a) a nulidade do levantamento porque o crédito deveria ter sido constituído através de Notificação de Lançamento e não de Auto de Infração, já que se trata de obrigação principal;
- b) a nulidade da autuação porque o crédito foi constituído por aferição indireta e não há qualquer menção a este fato no Relatório Fiscal, tampouco consta a fundamentação legal da aferição;
- c) a nulidade da autuação porque falta clareza no Relatório Fiscal ante as características e especificidades dos levantamentos. Que o Relatório não espelha as circunstâncias da cobrança;

- d) que não pode subsistir o lançamento acerca da alimentação com a única motivação da falta de inscrição no PAT;
- e) que no Decreto regulamentador do PAT n.º 05/91, não há alusão à inscrição e nem à necessidade de renovação anual;
- f) que está inscrita no Programa a partir de 06/2005;
- g) que parte dos custos com a alimentação são suportados pelos empregados;
- h) que as verbas(aluguéis e alimentação) não são passíveis de integrar o salário de contribuição, pois não visam remunerar o trabalho;
- i) que os beneficiários dos aluguéis não foram identificados e isso impossibilitou a individualização do eventual ganho salarial;
- j) que o Fisco não demonstrou que os pagamentos eram pelo trabalho;
- k) que os pagamentos ocorreram pela necessidade de deslocamento dos funcionários dos locais originários de suas residências;
- l) que o lançamento se baseou apenas na relação de endereços e valores de despesas com habitação sem analisar faticamente a situação;
- m) que todos os locativos envolvem a efetiva operacionalidade empresarial da autuada e foram assumidos para a normal realização dos trabalhos;
- n) que as locações envolvidas na autuação situam-se em diversas localidades e municípios dada a específica natureza da atividade empresarial da recorrente;
- o) que determinadas atribuições técnicas, funcionais e gerenciais mereciam o deslocamento de profissionais qualificados para acompanhar o serviço de realização de obras de construção civil e o pagamento de aluguéis se deu para acomodar profissionais da empresa deslocados de seus domicílios de origem para a realização de trabalhos;
- p) que demonstrou serem as locações dos imóveis residenciais no mesmo tempo que diversas locações coletivas para a moradia conjunta de diversos empregados;

- q) as locações eram transitórias e apenas atendiam à prestação de serviço no tempo determinado;
- r) que o fato das locações serem em Aracaju e Salvador não se prestam para sustentar que não se destinavam a canteiro de obras;
- s) que o valor da multa deve constar com clareza nos autos, mesmos que reduzida por força de lei;
- t) que as para se verificar o percentual das multas elas devem ser aplicadas de forma isolada;
- u) que a multa de 75% é muito mais gravosa que a de 24%.

Por fim, requer o recebimento do recurso com a suspensão da exigibilidade do pretense crédito previdenciário até o final do julgamento da lide, que resultará no cancelamento definitivo da autuação.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

O recurso cumpriu com o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade devendo ser conhecido e examinado.

Compulsando os autos é de se ver que a presente autuação refere-se às contribuições relativas à cota dos segurados, incidentes sobre verbas pagas aos empregados e colaboradores da recorrente a título de alimentação e aluguéis, cuja obrigação principal relativa a parte patronal constou de outro Auto de Infração de Obrigação Principal DEBCAD 37.195.213-1.

De acordo com pesquisa efetuada no sítio do CARF, se vê que o processo antes referido, foi julgado por este Colegiado em sessão de 19/02/2014, com Acórdão 2302-003.013, que deu provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da autuação as verbas pagas a título de aluguel devido a comprovação de serem pagas de forma temporária e efetivamente vinculadas a prestação de serviços em localidades diversas do domicílio do segurado.

Como este auto de infração trata da matéria idêntica ao AIOP 37.195.213-1, apenas divergindo no levantamento, já que aqui está sendo cobrada a contribuição relativa à cota do segurado e naquele AIOP a parte patronal, entendo que o resultado deve ser o mesmo para a rubrica, de forma que faço menção e reproduzo o voto divergente vencedor naquele processo, exarado pela ilustre Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz:

*Trata-se o presente lançamento de cobrança de contribuições previdenciárias sobre os valores relacionados aos custos assumidos pela empresa empregadora/Recorrente com aluguéis gerados pela necessidade de locações de imóveis para habitação dos trabalhadores que desenvolvem específica obra contratada pela Recorrente, qual seja: construção de um gaseoduto de grande proporção com ponto de partida no Estado de Alagoas e término no Estado da Bahia, contratado junto à Petrobrás.*

*Os gastos relacionados com os aluguéis possuíam três denominações:*

*canteiros de obras, repúblicas e residências. Todas elas foram extraídas da planilha apresentada pelo próprio contribuinte. Os valores correspondentes aos canteiros de obras não foram objeto de lançamento. Quanto às repúblicas, foram excluídos por ocasião do julgamento da Impugnação na Delegacia Regional de Julgamento.*

*Permaneceu incólume a cobrança dos gastos relacionados com as residências.*

*Isto porque, no entender do autuante, os imóveis residenciais alugados destinavam-se a verdadeiro benefício concedido ao empregado.*

*Em contrapartida, no recurso, afirmou o contribuinte que os alugueis pagos aos imóveis residenciais estavam caracterizados como custos operacionais e, como tal, deveria ser excluído do lançamento.*

*Pois bem! De acordo com o art. 28, §9º, 'm', da Lei nº 8.212/91 c/c art. 214, §9º, inciso XII do Decreto nº 3.048/99, não incide contribuição previdenciária sobre os valores correspondentes a habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, vejamos:*

*"Lei nº 8.212/91:*

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

...

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

...

*m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)"*

*"Decreto nº 3.048/99:*

*Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que*

*seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;...*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:*

...

*XII os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho e Emprego;"*

*Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu, no julgamento do RESP nº 439.133/SC de Relatoria da Ministra Denise Arruda, que o fornecimento de habitação só integra o salário de contribuição se comprovado o pagamento com habitualidade, vejamos:*

*"RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL.*

*TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONFIGURAÇÃO.*

*MÉRITO.*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA...AJUDA DE CUSTO. DESLOCAMENTO NOTURNO. ALUGUEL.*

*VERBAS PAGAS COM HABITUALIDADE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AJUDA DE CUSTO PARA DESENVOLVIMENTO DE SUPERVISOR DE CONTAS... RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, PARCIALMENTE PROVIDO.*

*7. Havendo habitualidade no recebimento de ajuda de custo para aluguel, essa parcela deve integrar o salário de contribuição, com a devida incidência de contribuição previdenciária.*

...

*9. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido." (REsp 439133/SC, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/09/2008, DJe 22/09/2008)*

*Este entendimento também é seguido por esta Corte Administrativa, conforme acórdão a seguir:*

*"ALUGUÉIS. SALÁRIO IN NATURA. HABITUALIDADE.*

*INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.*

*Havendo habitualidade no recebimento de ajuda de custo para aluguel, essa parcela deve integrar o salário-de-contribuição,*

*com a devida incidência de contribuição previdenciária. Precedentes do Conselho de Contribuintes e Superior Tribunal de Justiça." (AC 280300.570 – 3ª Turma Especial, Rel. Gustavo Vettorato, 16.03.2011)*

*No caso em análise, conforme dito e devidamente demonstrado pela empresa Recorrente, os valores dos aluguéis pagos aos imóveis residenciais utilizados para abrigar os funcionários que residem em local diverso da obra, assim o foram em caráter temporário.*

*Ressalto que não é o fato da unidade alugada ser usufruída por diversos empregados (república aluguéis mais baratos) ou apenas um (residências aluguéis mais altos) que altera a natureza jurídica dos pagamentos. O que importa é saber a frequência com que os pagamentos dos aluguéis foram efetuados, de forma contínua (salário indireto) ou temporária (isenta).*

*Sendo assim, quanto ao aluguel, conforme o disposto no art. 28, § 9º, "m" da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 214, § 9º, XII do Decreto 3.048/1999, por tratar-se de ajuda de custo para habitação, uma vez que o trabalho ocorreu em local distante da residência dos empregados, permanecendo em alojamentos (repúblicas ou residências) próximos aos locais das obras, entendendo que estas verbas não podem ser caracterizadas como salário indireto e, por isso, sobre elas não devem incidir as respectivas contribuições previdenciárias.*

*É como voto.*

*Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz, Redatora designada*

Pelo exposto, entendo, assim como votei naquele processo, que embora de acordo com o artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, os pagamentos de aluguéis e taxas condominiais para a moradia de empregados, de forma habitual, configure salário-utilidade ou in natura, e deve compor a remuneração para efeitos de incidência da contribuição social, quando há demonstração que os pagamentos foram efetuados de forma temporária e para atender necessidade de trabalho em localidade diversa do domicílio do empregado, esta verba não deve integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

De acordo com os elementos constantes do autos, entendi que restou configurado que o pagamento de aluguéis residenciais, ainda que para funcionários mais capacitados, ou de nível técnico mais elevado do que a maior parte dos trabalhadores que foram acomodados em repúblicas, se deu pela necessidade da prestação de serviço na atividade fim da recorrente em local diverso de onde o funcionário estava domiciliado e se deu na mesma temporalidade em que os demais trabalhadores também estavam deslocados de seus domicílios e acomodados nas repúblicas. Desta forma, ficou evidente que as locações foram temporárias e se prestaram exatamente a permitir a prestação de serviço naquelas localidades.

Destarte, tal verba não deve integrar o salário de contribuição porque se subsume à exceção prevista na letra "m" do §9º, do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91:

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

...

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

...

*m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)"*

Os valores fornecido a título de vale-refeição sem a devida inscrição no PAT, se constituem em base de incidência da contribuição previdenciária, porque de acordo com o disposto no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, somente a alimentação *in natura* fornecida aos empregados é que está ao abrigo da reiterada jurisprudência do STJ no sentido de se reconhecer a não incidência da contribuição previdenciária sobre a mesma.

Entretanto, é de se notar que, embora no processo AIOP DEBCAD 37.195.213-1, relativo à parte patronal das contribuições previdenciárias, este Colegiado tenha entendido pela procedência da autuação, vejo que no processo em tela há que ser observada a seguinte questão: o Auditor Fiscal informa no seu relatório que para a apuração do débito foi aplicada de forma genérica a alíquota de 8%, porque era impossível quantificar e discriminar por segurado a remuneração global, a fim de serem aplicadas as alíquotas, conforme a faixa salarial de cada trabalhador.

Ora, neste caso está evidente a utilização de aferição indireta para apuração do quantum devido, ao passo que o relatório fiscal não faz qualquer referência à fundamentação legal para sustentar a aplicação da alíquota única de 8% para todos os segurados, aferindo indiretamente o valor relativo à cota do segurado e tampouco o discriminativo FLD - Fundamentos Legais do Débito, às fls. 38/39, traz a fundamentação da aferição indireta.

Assim, entendo que possui razão a recorrente quando argui a nulidade do lançamento pela falta de menção e fundamentação legal da aferição indireta.

As nulidades absolutas no processo administrativo estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235 de 1972, nestas palavras:

*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)*

Fora das hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235, as demais irregularidades serão sanadas apenas se resultarem prejuízo ao sujeito passivo, e desde que tenham sido argüidas pelo sujeito passivo, pois caso contrário haverá preclusão, na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235.

*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.*

Conforme previsto no art. 61 do Decreto nº 70.235, a nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade. Assim, pode o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como órgão julgador da legitimidade do lançamento fiscal, reconhecer a nulidade absoluta.

No caso presente, entendo que o lançamento deve ser anulado por vício material.

Cabe à autoridade lançadora motivar adequadamente suas afirmativas, possibilitando ao contribuinte a perfeita compreensão do que lhe é imputado, viabilizando o exercício do direito inserido no inciso LV, do artigo 5 da Constituição Federal/88.

O Fisco tem o dever de expor os motivos pelos quais está praticando o ato de lançamento fiscal. Nesse sentido, assevera o artigo 50, caput e inciso II da Lei n. 9.784/99:

*“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*

*...*

*II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;”*

A legislação em apreço insculpiu princípio paulatinamente defendido pela doutrina pátria, de que o ato administrativo, além de legalmente fundamentado, deve ser motivado.

Leciona o professor Hely Lopes Meirelles em *Direito Administrativo Brasileiro*, Melhores Editores São Paulo, 2003, p.149:

*“O motivo ou causa é a situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato administrativo.”*

Ainda continua nas páginas 193/194:

*“A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato e por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. (...)”*

*“Por aí se concluiu que, quer quando obrigatória, quer quando facultativa, se for feita, a motivação atua como elemento vinculante da Administração aos motivos declarados como determinantes do ato. Se tais motivos são falsos ou inexistentes, nulo é o ato praticado.”*

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.

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.”

Se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. No caso em tela, o vício que maculou o lançamento é material, porque o Fisco não trouxe o motivo que o levou a arbitrar a alíquota relativa à cota do segurado empregado incidente sobre valores tidos como base de cálculo da contribuição previdenciária. Pela análise dos autos se vê a falta de certeza quanto à possibilidade do Fisco promover ao lançamento da alíquota previdenciária correspondente à faixa salarial de cada segurado. Tal fato se traduz em vício material.

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 correção da falta, a autoridade julgadora nunca poderá restar convicta da ausência ou inexistência do fato gerador. O vício material é aquele que não corresponde à verdade.

Pelo exposto, e considerando o parágrafo 3º do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, voto pelo provimento do recurso voluntário relativamente à rubrica "aluguel", já que foi paga nos moldes da letra "m" do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 e voto pelo provimento do recurso voluntário para anular, por vício material, o levantamento remanescente, relativo ao fornecimento de alimentação sem a inscrição no PAT, nas competências de 03/2005 e 04/2005, pela falta de fundamentação legal para sustentar a aferição indireta do lançamento.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora