



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

**Processo n°** 10552.000607/2007-81  
**Recurso n°** 257.837 De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-003.744 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de setembro de 2013  
**Matéria** CESSÃO DE MÃO DE OBRA: RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.  
 EMPRESAS EM GERAL  
**Recorrentes** WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL S/A  
 FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/2001

**RETENÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**

A falta da exposição clara e precisa dos fatos geradores da obrigação previdenciária dificulta o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, retirando do crédito o atributo de certeza e liquidez para garantia da futura execução fiscal.

**CIÊNCIA A TODOS OS SOLIDÁRIOS - INOCORRÊNCIA -**

Em respeito ao contraditório e à ampla defesa, cópia do documento de constituição do crédito previdenciário e anexos deverão ser remetidos a todos os responsáveis solidários pelo pagamento do crédito.

Com o objetivo de preservar o sigilo fiscal, não é possível o encaminhamento de notificação que contenha lançamentos de contribuições de diversos prestadores em um mesmo documento.

**NULIDADE POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO FÁTICA. VÍCIOMATERIAL**

A falta da adequada descrição da matéria tributária, com o conseqüente enquadramento legal das infrações apuradas torna nulo o ato administrativo de lançamento e, em conseqüência, insubsistente a exigência do crédito tributário constituído.

Recurso de Ofício Negado e Processo Anulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto da Relatora; b) em anular o

lançamento, pela existência de vício, nos termos do voto da Relatora; II) Por maioria de votos:  
a) em qualificar o vício no lançamento como material, nos termos do voto do Redator. Redator:  
Mauro José Silva]

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relator.

MAURO JOSE SILVA - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro De Moraes, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Mauro Jose Silva.

## Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às 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 referente à obrigação da empresa, como contratante de serviço mediante cessão de mão-de-obra e de construção civil, de reter 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pelo prestador de serviço.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 150/168), a empresa notificada e demais empresas por ela incorporadas, atuante na área de supermercados, foi contratante de serviços com cessão de mão-de-obra, de construção civil e de cooperativas, e deixou de efetuar a retenção de 11% sobre os diversos serviços prestados e os respectivos recolhimentos em nome das contratadas, contrariando, assim, o disposto no art. 31, da Lei 8.212/91 e alterações posteriores.

Consta, também, que foram apuradas contribuições com base no instituto da solidariedade pelo fato de a recorrente, como contratante de diversas empresas para prestação de serviços, ter deixado de apresentar os documentos previstos na legislação como necessários à elisão da responsabilidade solidária.

A notificada, então denominada SONAE DISTRIBUIÇÃO BRASIL S/A, apresentou defesa tempestiva (fls. 408 e seguintes) e, de sua análise, o processo foi convertido em cinco diligências, resultando em informações fiscais nas quais a autoridade lançadora concluiu pela procedência parcial das razões trazidas pela recorrente em sua defesa e manifestações posteriores, e na retificação do débito e na emissão de Relatório Fiscal Complementar (fls. 7.594/7.635).

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 10-14.721 da 7ª Turma da DRJ/POA, (fls. 7.773 a 8.078), julgou o lançamento procedente em parte, acatando os pareceres retificadores da fiscalização e recorrendo de ofício da decisão ao Conselho de Contribuintes.

Inconformada com a decisão, a notificada apresentou recurso tempestivo (fls. 8.139 a 8.213), alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, alega precariedade do lançamento, alteração do critério jurídico e decadência, argumentando que, o processo que se instaurou em 2001, sofreu inúmeros incidentes, representados por 05 retificações e pela emissão de um Relatório Fiscal Complementar, que reduziram parcialmente o crédito e incorporaram novos fundamentos ao lançamento original

Defende que uma NFLD que resulta de um processo de fiscalização que durou cerca de 12 meses e que culmina com lançamento por responsabilidade solidária e por responsabilidade tributária envolvendo mais de 320 contribuintes haveria de ser feito com a preocupação de se investigar efetivamente a ocorrência do fato gerador e apuração efetiva da base de cálculo das contribuições em questão.

Inferre que, se a NFLD foi por cinco vezes retificada, inclusive no tocante à base legal, é porque foi emitida de forma prematura, quando os fatos não estavam suficientemente apurados e quando as autoridades lançadoras não estavam seguras quanto à efetiva ocorrência do fato gerador e quanto à mensuração do crédito tributário.

Frisa que o lançamento regularmente realizado e notificado ao sujeito passivo não pode ser alterado em virtude da equivocada aplicação do direito pela autoridade, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica, entendendo que o que ocorreu, no caso em análise, é a própria autoridade autuante tentando corrigir erro de direito na lavratura da NFLD originária, a partir das alegações da recorrente em sua defesa.

Aduz que o efetivo lançamento julgado pela autoridade julgadora de primeira instância foi aquele consubstanciado no Relatório Fiscal Complementar notificado à recorrente em 28/03/2006, sendo certo que o lançamento abarca fatos geradores do período de 01/01/99 a 31/03/2001, alcançados, portanto, pela decadência quinquenal, nos termos da Súmula Vinculante 08.

No mérito, ressalta a necessidade de que a Administração realize prévia fiscalização na empresa prestadora de serviços para, com elementos precisos e aptos a identificar a efetiva ocorrência do fato gerador e, se o caso, quantificar a matéria tributável, verificar se o contribuinte procedeu ao correto recolhimento das contribuições em discussão.

Assevera que há flagrante vício no ato de lançamento, em razão de desrespeito às normas legais e inconstitucionais, pois, no caso da responsabilidade por solidariedade, a tributação se deu sobre o incerto e fundada em ilegítima presunção, pois não há a mínima evidência, nos autos, de que os contribuintes não efetuaram o recolhimento das importâncias devidas.

Sustenta que houve a adoção de base de cálculo imprópria das contribuições previdenciárias, sem que houvesse verdadeira comprovação de que algum valor seria devido, implicando, sobretudo, enriquecimento ilícito da União.

Destaca que o responsável solidário apenas pode ser acionado depois da constituição do crédito em relação ao próprio contribuinte, ou seja, em relação aos prestadores de serviço, pois a solidariedade pressupõe prévia e inafastável comprovação da efetiva existência de débitos perante o devedor principal.

Traz julgados do TRF para demonstrar que a responsabilidade solidária recai sobre obrigações que precisam ser apuradas junto aos prestadores contribuintes, de modo a verificar a efetiva base de cálculo e a existência de pagamentos já realizados e observa que a fiscalização não cumpriu com seu dever de comprovar que os estabelecimentos prestadores não recolheram parte ou a integralidade dos valores exigidos.

Elabora quadro (fls. 8.168) com alguns exemplos de situações nos quais a recorrente apresentou as provas de que dispunha e, a despeito do dever do órgão julgador de checar o recolhimento das contribuições das próprias prestadoras, resolveu desabonar as provas da recorrente e manter o lançamento do crédito tributário, o que, segundo entende, evidencia que a autoridade não buscou as informações por quem eram originalmente devidas porque não lhe interessava, incorrendo no mesmo erro o Órgão Julgador *a quo*.

Insurge-se contra a aferição indireta, argumentando que o arbitramento da base de cálculo, tal como previsto nos art. 148, do CTN, só é admissível à autoridade lançadora quando comprovadamente não lhe restarem quaisquer outros elementos que possam conduzir à

apuração do quantum devido, sendo que na presente autuação, além de serem indevidos os arbitramentos, a autoridade ainda desconsiderou os documentos apresentados pela recorrente, como guias de recolhimento, notas fiscais e contratos de prestação de serviços.

Enfatiza que a lei não atribui à recorrente o dever de informar a base de cálculo do tributo devido pela prestadora de serviços, mas sim a responsabilidade de manter alguns documentos sob pena de se tornar solidariamente responsável por obrigação tributária da contribuinte, desde, obviamente, que essa obrigação exista e esteja inadimplida, e que seja adequadamente mensurada.

Discorre sobre o instituto da retenção e traz o histórico da legislação que trata da matéria, para tentar demonstrar que é elemento essencial à aplicação dessa regra a contratação de serviços com cessão de mão de obra.

Transcreve a definição de mão de obra extraída da doutrina, diferenciando o contrato de cessão de mão de obra do contrato de prestação de serviços, observando que a obrigatoriedade da retenção de 11% sobre a fatura a título de contribuição previdenciária somente se materializa na contratação de mão-de-obra, não podendo ser estendida à simples prestação de serviços ou à empreitada global, que possuem regimes previdenciários próprios.

Enumera os elementos necessários à caracterização da cessão de mão de obra argumentando que a recorrente não tinha nenhuma obrigação de reter na fonte as contribuições previdenciárias, uma vez que, em diversos casos, os serviços prestados pela empresa contratada em nada se caracterizam como cessão de mão de obra, mas sim de simples prestação de serviços.

Cita exemplos de serviços por ela contratados, como transportes e empreitada global, por exemplo, que foram objeto da NFLD e que não se enquadram na modalidade de cessão de mão de obra, equívoco que, segundo entende, conduz ao cancelamento da notificação.

Afirma que os contratos firmados entre a recorrente e as empresas prestadoras de serviços de empreitada global visam exatamente ao fim nele expressado, não havendo fraude ou dolo, não estando, portanto, diante de qualquer ato aparente ou dissimulado, declaração falsa ou contratos ante ou pós datado.

Entende que a desconsideração do negócio jurídico sem que fosse mencionado qualquer indício de simulação ou intuito arditoso por parte do contribuinte é um ato ilegal e arbitrário por parte da fiscalização, e reitera que todos os seus contratos de empreitada global foram firmados de acordo com a lei, e expressam a vontade das partes e assim devem ser considerados para fins previdenciários, independentemente de contratos pontuais e específicos firmados com outras empresas prestadoras.

Alega que os Srs Auditores Fiscais se equivocaram ao não se preocuparem em observar o que realmente havia ocorrido naquela situação, deixando de considerar provas juntadas aos autos, não pela simples não apreciação das mesmas, mas pelo fato de, ao analisá-las, desqualificá-las como prova das alegações feitas pela recorrente por meros defeitos formais ou por distorcer sua natureza ou finalidade.

Cita exemplos de situações em que a autoridade fechou os olhos à verdade material e deu prova a interpretação que quis, descontextualizando-as da verdade ou das

alegações da recorrente, valendo-se de presunções, de discricionariedade e de disposições de atos infralegais para constituir obrigação contra o responsável tributário, sequer cogitando que tal conduta poderia resultar em enriquecimento indevido ao erário.

Argumenta que, se o pagamento foi realizado e comprovado, não pode a r. decisão recorrida exigir novo pagamento em virtude do simples fato de que entende que houve erro no preenchimento das informações da guia.

Discorda da multa aplicada, sob o entendimento de que a recorrente não só não deve responder pelas multas da empresa por ela incorporada, como a própria empresa sucedida não poderia responder por multas aplicadas às empresas por ela incorporadas, ou seja, nem a SONAE e nem a sua sucessora, a WMS, poderiam ser penalizadas por essas supostas infrações, de acordo com o art. 133, do CTN.

Finaliza requerendo a reforma da decisão recorrida e o julgamento pela total improcedência da NFLD que deu origem ao presente processo administrativo, com fulcro no art. 59, § 3º, do Decreto 70.235/72.

Por meio da Resolução nº 2301-00.089 (fls. 8.279), esta 1ª Turma, da 3ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, decidiu, por unanimidade, converter o julgamento em diligência, para que fossem trazidas informações quanto à existência de fiscalização total (com exame da contabilidade), de lançamentos de débito, de adesão parcelamentos especiais ou de emissão de CND de baixa, em nome das prestadoras.

Em cumprimento à diligência, a autoridade fiscal se manifestou, conforme Informação de fls. 8281, listando as 70 empresas prestadoras de serviços, apontando aquelas que sofreram fiscalização total no período e algumas para as quais não foi possível a pesquisa no CNAF, tendo em vista que os CNPJ constantes da planilha constam como inválidos.

Com relação à informação da existência de adesão a parcelamentos especiais e à emissão de CND de baixa, encaminharam o processo aos setores competentes para o atendimento ao solicitado na Resolução do Conselho.

O processo retornou a este CARF que, por meio da Resolução 2301-000.214, converteu o julgamento novamente em diligência, para que a recorrente fosse cientificada da Resolução 2301-00.089 e das manifestações da SRFB.

Cientificada do decisório do CARF e dos despachos fiscais, a recorrente se manifestou às fls. 8.609, rebatendo as alegações contidas nas Informações Fiscais, tentando demonstrar que a diligência não foi cumprida.

Alega que, das 320 prestadoras de serviços, apenas 70 foram contempladas pelas informações fiscais, restando 250 empresas não pesquisadas.

Entende que as informações prestadas na diligência determinada pelo CARF comprovam que diversos recolhimentos alegados e comprovados documentalmente pela recorrente durante o processo administrativo, porém desconsiderados pela autoridade julgadora de 1ª instância, realmente existiram, o que demonstra que o crédito foi lançado contra a recorrente por presunção, e que o trabalho fiscal foi superficial, sendo seu resultado duvidoso.

Alega decadência do direito de constituir o crédito, pois, em que peses o lançamento original ser de 2001, após sucessivas retificações do lançamento original, com a intimação final do contribuinte em março de 2007, com a evidente alteração do critério jurídico inicial.

Processo nº 10552.000607/2007-81  
Acórdão n.º **2301-003.744**

**S2-C3T1**  
Fl. 8.640

---

Finaliza reiterando o pedido formulado no Recurso voluntário, para que seja integralmente reformada a Decisão recorrida, na parte que lhe foi desfavorável, julgando improcedente a Notificação de Lançamento, que deu origem ao presente processo administrativo.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

Os recursos são tempestivos não havendo óbice para seu conhecimento.

Trata-se de processo que retorna de diligência determinada por esta Turma de julgamento.

Da análise dos autos, algumas inconsistências foram constadas, conforme exposto a seguir.

Inicialmente, será analisado o Recurso de Ofício, interposto pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto Alegre, da decisão exarada por meio do Acórdão nº 10-14.721, da 7ª Turma da DRJ/POA, (fls. 7.773 a 8.078), que julgou a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD improcedente em parte.

Os julgadores da primeira instância administrativa acataram os pareceres retificadores da fiscalização.

De fato, verifica-se que os documentos apresentados pela recorrente na sua defesa e complementações elidem parte da obrigação tributária lançada, motivo pelo qual conheço do recurso de ofício e nego-lhe provimento.

Já em relação ao débito remanescente, objeto de recurso voluntário, registro o que se segue.

Inicialmente, cabe ressaltar que a presente Notificação foi lavrada em desacordo com o Parecer CJ nº 2.376/2000, vigente à época do lançamento, e que veio definir que a obrigação tributária é uma só, podendo o fisco cobrar o seu crédito tanto do contribuinte, quanto do responsável tributário.

O referido Parecer dispõe que

(...)

*12. Havendo responsabilidade solidária, o INSS deve cobrar o seu crédito tanto do contribuinte, quanto do responsável tributário. Deve negar a expedição de CND para os dois e deve inscrever o nome de um e do outro no cadastro de inadimplentes, pois ambos são responsáveis solidários pelo valor total da obrigação. (grifei)*

(...)

*17. Nos casos de responsabilidade solidária, o credor pode escolher, **dentre os co-responsáveis solidários**, contra quem irá **exigir** a satisfação da obrigação. A escolha de um deles não exclui a responsabilidade dos demais até mesmo quando a Certidão de Dívida Ativa não contempla o nome do responsável tributário. Nestes casos, a Jurisprudência vem admitindo que a*

*execução fiscal seja direcionada ao responsável, mesmo quando o nome deste não esteja na CDA.*

*20. No entanto, tendo em vista que a atividade de arrecadação é plenamente vinculada, e tendo em vista o princípio constitucional da eficiência, temos que a administração pública deve sempre tentar cobrar o tributo tanto do contribuinte, quanto do responsável, ou responsáveis, pela obrigação, pois desta forma, as chances de satisfação do crédito serão maiores.*

*(...)*

*25. Considerando o princípio da eficiência e da indisponibilidade do bem público, bem como objetivando a otimização na arrecadação, temos que a Arrecadação e a Procuradoria devem se orientar no sentido de fazer constar todos os responsáveis solidários na Certidão da Dívida Ativa e no Termo de Dívida Ativa; e ainda, fazer constar o nome de todos estes no CADIN, bem como negar a expedição da CND em relação a todos os co-responsáveis solidários.*

*26. Em relação à arrecadação fiscal, temos que o mesmo fato gerador da obrigação tributária deve sempre constar do mesmo débito, evitando-se, assim, que a mesma obrigação seja cobrada duas vezes em duas NFLD's distintas, uma em relação ao contribuinte e outra em relação ao responsável tributário. Portanto, em cada NFLD deve constar o nome não só do contribuinte como também de todos os responsáveis tributários.*

*27. A Arrecadação não deve lançar, sobre o mesmo fato gerador, duas NFLD's, uma contra o contribuinte e outra contra o responsável.*

*28. Em relação ao executivo fiscal, temos que, da mesma forma, deve a Procuradoria executar o seu crédito num único processo contra todos os sujeitos passivos da obrigação tributária, ou seja, tanto em relação ao contribuinte, quanto em relação ao responsável.*

Cumprindo observar que, à época da lavratura da NFLD, em 2001, os Pareceres assinados pelo Ministro da Previdência Social vinculava a arrecadação previdenciária, conforme art. 42, da Lei Complementar 73, de 1993, transcrito a seguir:

*Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.*

Verifica-se que a NFLD em comento contempla débitos levantados por responsabilidade solidária e débitos decorrentes da obrigação da empresa de reter 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pelo prestador de serviço com cessão de mão-de-obra e de construção civil.

No caso de levantamento de débito por responsabilidade solidária, deveriam ter sido enviadas as cópias do documento de constituição do crédito previdenciário e anexos a todos os responsáveis solidários pelo pagamento desse crédito, em respeito ao contraditório e à ampla defesa.

Assim, como o débito pode ser cobrado tanto da prestadora quanto da responsável solidária, o procedimento correto a ser adotado, nos casos de lançamento por responsabilidade solidária, é chamar, desde o início do trâmite processual, todos os responsáveis pelo débito, oportunizando-os, assim, à ampla defesa e ao contraditório.

E, para que isso fosse possível, teria que ter sido lavrada uma NFLD para cada prestador de serviços, tendo em vista a necessidade de se preservar o sigilo fiscal.

Constata-se, no presente caso, que as cópias da NFLD e de seus anexos não foram encaminhadas aos demais sujeitos passivos da obrigação tributária, responsáveis solidários, ferindo os princípios do contraditório e da ampla defesa.

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.

Verifica-se, ainda, que a fiscalização não comprovou a cessão de mão de obra para cada uma das mais de 320 empresas que prestaram serviços à recorrente, sendo que a relação contendo as 70 empresas responsáveis solidárias pelo débito foi apresentada somente após o recurso, para atender a diligência determinada por este CARF.

Ou seja, a fiscalização esclareceu, quando do cumprimento da diligência, mesmo que parcialmente, as dúvidas dos julgadores de segunda instância.

Contudo, o contribuinte não teve a mesma sorte de ver tais dúvidas esclarecidas, além de ter-lhe sido suprimida uma instância administrativa, já que os esclarecimentos vieram somente após a apresentação do recurso, e os relatórios que integraram a NFLD não ostentaram a clareza, tão necessária à elaboração de sua defesa.

Ademais, entendo que as inúmeras diligências e as várias retificações do débito demonstram a fragilidade da NFLD.

O lançamento fiscal, como ato administrativo, deve expor com clareza os fundamentos de fato e de direito nos quais se baseia, afim de que o particular possa exercer seu direito à ampla defesa e ao contraditório em sua plenitude.

O fato gerador deve ser discriminado de forma precisa no relatório fiscal, parte integrante da NFLD, de modo a não gerar dúvidas quanto à sua ocorrência, conforme preceitua o art. 37, da Lei 8.212/91:

*Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento das 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. (grifo nosso).*

As irregularidades relatadas acima dificulta a elaboração da defesa pelo sujeito passivo, configurando desrespeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

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.

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.

Já relativamente à alegação de decadência, entendo que não assiste razão à recorrente.

As retificações ocorridas durante o processo administrativo não implicam novo lançamento ou alteração de critérios jurídicos.

Ocorre que o lançamento não é imutável, podendo ser alterado ao se constatar a presença de valores indevidos, não se configurando essas alterações em uma nova NFLD ou em novos critérios jurídicos.

Portanto, tendo a NFLD sido lavrada em 2001, relativo a débitos compreendidos entre 01/1999 a 03/2001, não há que se falar em decadência do débito.

Ante o exposto,

CONSIDERANDO a falta de clareza e precisão nos relatórios que compõem a NFLD;

CONSIDERANDO a inviabilidade do saneamento do vício

CONSIDERANDO tudo o mais que dos autos consta;

Voto no sentido de CONHECER dos recursos, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO, e DECLARAR A NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO POR VÍCIO FORMAL.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

### **LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO NA FUNDAMENTAÇÃO FÁTICA. NATUREZA MATERIAL DO VÍCIO.**

Sendo ato administrativo, por força do CTN – lei materialmente complementar -, o ato administrativo de lançamento tributário traz implicitamente as nulidades próprias dos atos administrativos. Sobre estas, a doutrina foi buscar no art. 2º da Lei da Ação Popular (Lei 4.717/65) seu delineamento. Vejamos a literalidade do referido dispositivo legal:

*“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:*

- a) incompetência;*
- b) vício de forma;*
- c) ilegalidade do objeto;*
- d) inexistência dos motivos;*
- e) desvio de finalidade.*

*Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:*

- a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;*
- b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;”*

*d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;*

*e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.*

Tomando o conteúdo de tal dispositivo, podemos identificar os vícios dos atos administrativos como vícios de incompetência ou relativo ao sujeito, de forma, de ilegalidade do objeto, de inexistência de motivos ou motivação e de desvios de finalidade. Os vícios de forma, a seu turno, consistem “na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato”. Diversamente, os vícios quanto ao motivo são verificados quando “a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido”.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem acolhido tal entendimento:

Acórdão nº 10249047 do Processo 13709002025200110

*NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - VÍCIO MATERIAL - A falta da adequada descrição da matéria tributária, com o conseqüente enquadramento legal das infrações apuradas torna nulo o ato administrativo de lançamento e, em conseqüência, insubsistente a exigência do crédito tributário constituído. Preliminar acolhida.*

Nessa linha, como a Relatora apontou a falta de clareza e precisão do Relatório da fiscalização como motivo para a anulação, o vício apontado emerge com a natureza de vício material.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado