



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

**Processo nº** 10680.725172/2010-11  
**Recurso nº** Embargos  
**Acórdão nº** 2201-004.382 – 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de abril de 2018  
**Matéria** NULIDADE - VÍCIO MATERIAL  
**Embargante** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** RIO BRANCO ALIMENTOS S/A

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

LANÇAMENTO. NULIDADE. AUSÊNCIA DE ELEMENTO ESSENCIAL. VÍCIO MATERIAL.

O lançamento que não descreve circunstâncias de fato essenciais à definição da incidência tributária se encontra maculado por vício de natureza material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os embargos interpostos para, sanando a omissão identificada, sem efeitos infringentes, esclarecer que a nulidade reconhecida pelo Acórdão nº 2201-003.801 é de natureza material.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora.

EDITADO EM: 24/04/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, José Alfredo Duarte Filho, Douglas Kakazu Kushiyama, Marcelo Milton da Silva Risso, Dione Jesabel Wasilewski, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

## Relatório

Trata-se da análise de embargos de declaração apresentados pela Fazenda Nacional (fls. 1378/1380), em face do Acórdão nº 2201-003.801, desta 1ª Turma Ordinária (fls. 1369/1377), no que diz respeito à decisão de reconhecer a nulidade do lançamento por ausência de motivação.

A impugnante alega omissão no julgado, uma vez que este não teria determinado a natureza do vício que maculou o lançamento, se seria vício material ou formal.

Os embargos foram admitidos pelo despacho de fls. 1381/1384.

É o que havia para ser relatado.

## Voto

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

Os embargos apresentados preenchem os requisitos de admissibilidade e deles conheço.

A decisão embargada restou assim ementada:

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. CONTAGEM. INÍCIO DO PRAZO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. EXISTÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO. DATA DO FATO GERADOR.

O início da contagem do prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias dá-se na data da ocorrência do fato gerador quando ficar comprovada a existência de antecipação de pagamento e não for imputada ao contribuinte a prática de conduta dolosa, fraudulenta ou simulada.

LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO. AUSÊNCIA. NULIDADE.

Deve ser reconhecida a nulidade do ato administrativo naquilo em que a decisão da autoridade pública não se encontra suficientemente motivada.

A parte do lançamento declarada nula corresponde à exigência de contribuições ao SENAR, que teve por origem o reenquadramento efetuado pela autoridade fiscal no código FPAS.

A decisão embargada, acatando alegações de defesa, reconheceu a inexistência de motivação para esse reenquadramento:

*A recorrente questiona o enquadramento do FPAS e terceiros feito pela fiscalização alegando, inicialmente, que o relatório*

---

fiscal teria sido falho em apresentar as justificativas para mudança de enquadramento.

Extrai-se do Relatório Fiscal (fl. 142):

2.1.2 – Constam dos Anexos retro citados, por competência e estabelecimento, identificado pelo CNPJ, o código e a descrição do CNAE preponderante à época da ocorrência dos fatos geradores (enquadramento feito com base nas Atas de criação das filiais e cartões do CNPJ), bem como, os enquadramentos efetuados equivocadamente pela empresa versus o enquadramento correto indicado pela fiscalização nos códigos “FPAS” e “Terceiros” e respectivos salários de contribuição constantes dos resumos gerais das folhas de pagamento e declarados em GFIPs.

2.1.2.1 – Em síntese, conforme Anexo V – Contribuição sobre a Folha de Pagamento, a partir de 01-11-1991 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005 - DOU de 15/07/2005, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, o enquadramento para as filiais (setor rural) que se dedicam à criação de aves e suínos, em todas as competências é a seguinte:

Ao abrir os anexos mencionados, é possível encontrar o seguinte comentário em um dos campos:

*CNAE PREPONDERANTE (à época)*

*(Conforme Atas de criação das Filiais e Cartões CNPJ)*

Neste caso, dado o excesso de concisão por parte da autoridade fiscal, as razões pelo reenquadramento efetuado podem ser supostas, mas não conhecidas. Se os atos devem ser motivados, não basta identificar onde foram obtidos os elementos de convicção, mas é necessário descrevê-los e evidenciar o nexo de causalidade entre as informações extraídas desses elementos e as conclusões a que elas conduziram.

Tudo que é possível concluir sobre as razões que levaram ao reenquadramento determinado pela fiscalização é que foi "feito com base nas Atas de criação das filiais e cartões do CNPJ". Mas afinal, o que continham essas atas e que informações no CNPJ permitiriam concluir acerca da preponderância da atividade? Como poderia o contribuinte se defender em relação a motivos não expressados pela autoridade pública?

Anulado o lançamento por falta de motivação para o reenquadramento que tornou exigível a contribuição por ele constituída, aponta corretamente a embargante a necessidade de se definir se esse vício é de natureza formal ou material.

Embora essa questão seja bastante tormentosa, penso que a solução para o caso concreto pode ser encontrada a partir dos elementos delineados pelo Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, relator do Acórdão nº 3202-000.633, de onde é transscrito:

O ato administrativo tem a seguinte estrutura lógica (a partir da linha preconizada por Celso Antônio Bandeira de Mello e Fabiana Del Padre Tomé):

(i) **elementos**: forma, motivação e conteúdo;

(ii) **pressupostos**: agente competente, motivo, formalidades procedimentais, finalidade e causa

Nesse momento, para o deslinde do presente litígio, interessam-nos analisar os **elementos** que compõem o ato de lançamento.

A “forma” refere-se ao suporte físico. Os atos administrativos devem revestir-se de formas próprias para se expressarem validamente (Hely Lopes Meirelles). Na esfera federal, os requisitos formais que devem ser observados estão prescritos nos artigos 10º e 11 do Decreto nº 70.235/72 (denominados “auto de infração” e “notificação de lançamento”, respectivamente).

A “motivação” está relacionada com a descrição dos pressupostos de fato (“motivo”). O Fisco deve demonstrar (e provar!) que a situação fática enquadrou-se perfeitamente no pressuposto de direito (dispositivo legal) que serve de fundamento ao ato administrativo. Em outras palavras, deve-se demonstrar que houve a subsunção do fato à norma, que o evento do mundo fenomênico, relatado na linguagem competente – fato jurídico, enquadra-se na situação na hipótese de incidência tributária (antecedente da norma), dando ensejo ao fato jurídico-tributário (consequente da norma).

Por fim, o “conteúdo” tem relação com o efeito imediato produzido pelo ato administrativo do lançamento, qual seja fazer “nascer” a obrigação tributária, de modo a estabelecer vínculo jurídico entre o Fisco e o particular, onde o primeiro (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de receber o tributo (prestaçao pecuniária) e o segundo (sujeito passivo) o dever de pagá-lo.

Desse modo, podemos dizer que o lançamento introduz (daí afirmar-se tratar de “veículo introdutor”) uma norma individual e concreta no ordenamento jurídico, instaurando relação jurídico-tributária prevista no consequente da norma geral e abstrata (a regramatriz de incidência tributária).

Muito bem. A anulação de um lançamento, por **vício formal**, decorre do descumprimento de alguma formalidade necessária para a exteriorização ao ato (requisitos do artigo 10º do PAF, por exemplo), ou de irregularidade observadas durante o seu processo de formação (fase do procedimento fiscal), ou até mesmo, o não atendimento aos requisitos concernentes à publicidade do ato (ciência).

De outro lado, a nulidade de um lançamento, por **vício material**, decorre de um descompasso na aplicação da regramatriz de incidência tributária, seja no antecedente da norma (“motivação”), seja em seu consequente (“conteúdo”).

Na linha preconizada por Paulo de Barros Carvalho (Direito Tributário, Linguagem e Método, 1ª edição, p. 585), a regramatriz de incidência pode ser explicada com base no seguinte

*esquema lógico: na hipótese/antecedente “haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério pessoal) e no espaço (critério espacial)”. No consequente “depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)”.*

*Portanto, no caso em tela, em função do erro na apuração da base de cálculo restou configurado um “defeito” no enunciado da norma individual e concreta produzida pelo Fisco, mais precisamente em seu consequente – no aspecto quantitativo (base de cálculo), maculando o lançamento, devendo ser declarado nulo por vício material.*

*Registre-se, por oportuna, a lúcida lição de Celso Bandeira de Mello (Curso de Direito Administrativo, 28ª edição, p. 482) ao explicar porque alguns atos devem ser declarados nulos (vício material) e outros são anuláveis (vício formal): são nulos “os atos em que é racionalmente impossível a convalidação, pois, se o mesmo conteúdo (é dizer, o mesmo ato) fosse novamente produzido, seria reproduzida a invalidade anterior”.*

*O ato administrativo do lançamento para ser inserido validamente no ordenamento jurídico deve, além de ater-se à boa forma (artigo 10 do Decreto nº 70.235/72), atender aos requisitos (de conteúdo/materiais) prescritos no artigo 142 do CTN, dentre os quais, “calcular o montante do tributo devido”.*

*Hely Lopes Meirelles (em Direito Administrativo Brasileiro, Malheiros), assim se posiciona:*

**“Poder vinculado ou regrado é aquele que o Direito Positivo a lei confere à Administração Pública para a prática de ato de sua competência, determinando os elementos e requisitos necessários à sua formalização.”**

Nesses atos, a norma legal condiciona sua expedição aos dados constantes de seu texto.

Daí se dizer que tais atos são vinculados ou regrados, significando que, na sua prática, **o agente público fica inteiramente preso ao enunciado da lei, em todas as suas especificações**. Nessa categoria de atos administrativos a liberdade de ação do administrador é mínima, pois terá que se ater à enumeração minuciosa do Direito Positivo para realizá-los eficazmente.

**Deixando de atender a qualquer dado expresso na lei, o ato é nulo**, por desvinculado de seu tipo-padrão.

O princípio da legalidade impõe que o agente público observe, fielmente, todos os requisitos expressos na lei como da essência do ato vinculado. O seu poder administrativo restringe-se, em tais casos, ao de praticar o ato, mas o de praticar com todas as minúcias especificadas na lei. Omitindo-as ou diversificando-as

na sua **substância**, nos motivos, na finalidade, no tempo, na forma ou no modo indicados, o ato é inválido.” (grifamos)

*Assim, há **vício material** sempre que na formação ou declaração da vontade, traduzida no ato administrativo, for detectada uma desconformidade entre os critérios prescritos na regra-matriz de incidência e aqueles informados na aplicação da norma individual e concreta inserida pelo Fisco.*

*Cumpre, ainda, transcrever jurisprudência administrativa sobre a matéria:*

*Acórdão nº 19200.015, de 08/09/2008, 1º CC:*

#### **NULIDADE VÍCIO MATERIAL. ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO**

Comprovado, em grau de recurso, a existência de erro material na base de cálculo do imposto lançado, resta nulo o Auto de Infração. (grifou-se)

Na hipótese em questão, a exigência tributária foi calcada na alteração de enquadramento no código FPAS, o que é essencial para a definição da contribuição para terceiros que incide sobre a espécie. Ou seja, as circunstâncias fáticas que determinam o correto enquadramento estão diretamente ligadas ao critério material da hipótese de incidência.

A ausência de motivação em um ato sempre implica ofensa ao princípio da publicidade, já que não dá a conhecer as razões que o determinaram. Contudo, isso não significa que houve mero vício de forma. Tanto é assim que o lançamento se aperfeiçoa pela ciência do sujeito passivo, não bastando para a constituição do crédito tributário a atuação do auditor-fiscal.

Tratando-se de omissão relativa a existência de elementos fáticos indispensáveis para a configuração do fato gerador tributário, está configurada a existência de vício de ordem material.

Nesse sentido, registre-se também o Acórdão nº 20217.721, da Conselheira Maria Teresa Martinez López, que assim se manifestou:

*A ausência desses elementos ou de algum deles, inquestionavelmente, dá causa à nulidade do lançamento por defeito de estrutura e não apenas por um vício formal, caracterizado, pela inobservância de uma formalidade exterior ou extrínseca necessária para a correta configuração desse ato jurídico.*

*É lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal.*

*Sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado no auto de infração, não pode. Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.*

*Destarte, por meio da descrição dos fatos, revelam-se os motivos que levaram à autuação. Não é necessário que a descrição seja extensa, bastando que se articule de modo preciso os elementos de fato e de direito que levaram o auditor ao convencimento de que a infração deve ser imputada à contribuinte. A descrição dos fatos de fl. 09 é totalmente deficiente por não dizer qual é a natureza da inexatidão e por remeter o leitor para um demonstrativo (fls. 10 e 11) que também nada diz a respeito. A fiscalização deveria ter complementado a informação básica do sistema com as peculiaridades do caso concreto. E assim não procedeu.*

### **Conclusão**

Com base no exposto, voto por conhecer os embargos de declaração interpostos para, sanando a omissão identificada sem efeitos infringentes, esclarecer que a nulidade reconhecida pelo Acórdão nº 2201-003.801 é de natureza material.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora