



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.008863/2008-71
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.474 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 27 de abril de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DB SECURITIZACAO DE CREDITOS LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, na parte em que não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

NULIDADE. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO REPRODUÇÃO DE ASPECTOS RELACIONADOS À CARACTERIZAÇÃO DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. VÍCIO FORMAL.

Em se tratando de processo por descumprimento da obrigação acessória, consistente em deixar a empresa cedente de mão-de-obra de destacar 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, em que a caracterização da cessão somente tenha sido objeto de outro processo, decorrente da mesma ação fiscal, uma vez admitida a existência de vício no lançamento, esse deve ser caracterizado como de natureza formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à natureza do vício e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração por descumprimento da obrigação acessória que consiste em deixar a empresa cedente de mão-de-obra de destacar 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme dispõe o art. 31, § 1º, da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei n. 9.711/1998.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fl. 15), o Contribuinte prestou serviços de cobrança de valores, com cessão de mão-de-obra, sem destacar os 11% (onze por cento) nas notas fiscais de prestação de serviços às empresas Império Negócios Ltda e EBT Empresa Bras. Termoplas Ltda.

Em sessão plenária de 28/07/2011, foi julgado o Recurso Voluntário da Contribuinte, prolatando-se o Acórdão nº 2301-02.208 (116/124), assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 20/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO CESSÃO DE MÃO DE OBRA AUSÊNCIA DE DESTAQUE DA RETENÇÃO NA NOTA FISCAL.

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. A inviabilidade do saneamento do vício enseja a anulação do crédito.

QUALIFICAÇÃO DO VÍCIO DA NULIDADE. VÍCIO MATERIAL QUE SE CARACTERIZA NA AUSÊNCIA OU INSUFICIÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DE FATO E/OU DE DIREITO DO ATO ADMINISTRATIVO.

Quando o ato administrativo do lançamento traz fundamentação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou quando a descrição dos fatos trazida pela fiscalização (pressuposto de fato) é omitida ou deficiente, temos configurado um vício de motivação ou vício material.

Recurso Voluntário Provido.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em anular o lançamento, pela existência de vício, nos termos do voto do Redator designado; e b) Por maioria de votos: a) em definir o vício citado como material, nos termos do voto do Redator designado. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou pela existência de vício formal. Redator designado: Mauro José Silva

Os autos foram remetidos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 27/10/2011 (fl. 125) e, em 25/11/2011 (fl. 136), retornaram com Recurso Especial (fls. 126/135), visando rediscutir as seguintes matérias: **a) Inexistência de nulidade sem comprovação do prejuízo e b).Nulidade – Vício formal ou material.**

Pelos despachos de fls. 138/141, 168/172 e 184/186 foi dado seguimento total ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Contudo, quanto à matéria “**a) Inexistência de nulidade sem comprovação do prejuízo**”, admitiu-se como apto a instaurar a divergência somente o Acórdão nº 204-01.794.

Na sequência, transcreve-se partes das ementas dos acórdãos admitidos como paradigmas, relativamente às matérias em debate:

a) Inexistência de nulidade sem comprovação do prejuízo

Acórdão nº 204-01.794:

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA. A alegação de ausência de assinatura no auto de infração, falta de descrição dos fatos de forma clara e não participação da autuada na ação fiscal não deve ensejar a declaração de nulidade do lançamento caso não tenha havido prejuízo à defesa, configurada pela correta compreensão da acusação fiscal.

LANÇAMENTO EFETUADO COM BASE EM INFORMAÇÕES E DOCUMENTOS FORNECIDOS PELO FISCO ESTADUAL. É válida a autuação baseada em declarações prestadas ao Fisco Estadual pelo próprio contribuinte e nos livros fiscais relativos à apuração de ICMS, quando o sujeito passivo, intimado a prestar informações e apresentar documentos, deixa de apresentá-los. A utilização de documentos obtidos perante o Fisco Estadual não prejudica a defesa, que poderá comprovar a improcedência da exigência por todos os meios de prova admitidos.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MULTA CONFISCATÓRIA E TAXA SELIC - APLICAÇÃO DE PERCENTUAL DIVERSO - DO ESTABELECIDO EM LEI. O pedido de aplicação de percentual de multa diverso daquele previsto em Lei, por supostamente ter caráter confiscatório, e de exclusão da Taxa Selic, não pode ser conhecido no âmbito administrativo, tendo em vista que o exame da constitucionalidade da norma transborda a competência dos Conselhos de Contribuintes, a teor do disposto na Portaria MF nº 103/2002 e art. 22-A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

b) Nulidade – Vício formal ou material

Acórdão nº 301-31.801

Ementa PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. O descumprimento de requisitos essenciais do lançamento como omissão dos fundamentos pelos quais estão sendo exigidos os tributos e aplicadas as multas e acréscimos legais, além da falta da prévia intimação estabelecida na legislação específica, tudo em contradição ao disposto no art. 142, do CTN e nos art. 11 e 59, do Decreto 70.235/72, autorizam a declaração de nulidade dessa lançamento por vício formal. PRECEDENTES: Ac. 30329972, 30296334 e 30129966. RECURSO DE OFÍCIO NEGADO.”

Acórdão nº 303-33.365

Acórdão nº. 303-33.365:

Ementa ITR/1999.

VÍCIO FORMAL. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. Constatada insuficiência na descrição dos fatos e no enquadramento

legal é de se reconhecer a nulidade do lançamento por vício formal e cerceamento ao direito de defesa. A imprecisão do lançamento é particularmente notada na identificação do sujeito passivo, na caracterização do imóvel sobre o qual deve recair o lançamento, e na descrição da motivação e respectivo enquadramento legal para a autuação. Recurso de ofício negado.”

A Fazenda Nacional fundamenta seu apelo nas seguintes alegações:

a) Inexistência de nulidade sem comprovação do prejuízo

- O acórdão guerreado decreta uma nulidade da notificação de lançamento sem a comprovação de prejuízo, pois ainda que houvesse a descrição deficiente do fato gerador, se o contribuinte demonstrou conhecimento da acusação, como ocorre, não há que se falar em nulidade.
- Nesse sentido, divergiu o colegiado da então Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, onde se refutou por inteiro a possibilidade de reconhecimento de nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*), especificamente no que se refere à verificação descrição deficiente do fato gerador (comprovação da existência de cessão de mão-de-obra).
- Os acórdãos paradigmas deixam claro que, ainda que reste configurada a descrição deficiente do fato gerador, admitindo-se esta tese apenas a título de argumentação, pois a NFLD preenche todos os requisitos de validade, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa se o contribuinte compreendeu a acusação fiscal e dela se defendeu, como ocorreu nos autos.
- Posição contrária foi acolhida pelo acórdão recorrido, que anulou lançamento sem comprovar o prejuízo sofrido pelo contribuinte em seu direito de defesa pela deficiente descrição dos fatos.
- Segundo resulta da disciplina dos arts. 59 c/c 60 do Decreto nº 70.235/72, a NFLD e demais termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte.
- A jurisprudência desta CSRF, de longa data, firmou orientação no sentido de que “Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo” (Recurso: 203-112290, Segunda Turma, Sessão: 25/04/2006, Relator: Henrique Pinheiro Torres, Acórdão: CSRF/02-2.301).
- A todo o momento, a notificada demonstrou compreender a acusação que lhe era feita, defendendo-se, inclusive atacando a de forma central a questão de cessão de mão-de-obra feita pela fiscalização.

b) Nulidade – Vício formal ou material

- A suposta ausência de clareza na descrição do fato gerador gera nulidade por vício formal. Nessa linha de raciocínio, segue a doutrina de Leandro Paulsen (Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 9ª ed. pág. 1112): “**Vício formal x vício material.** Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei”.

O Contribuinte foi intimado das decisões em 08/02/2017 (fl. 154) e não apresentou manifestação.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Conhecimento

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade.

Como dito no relatório, as matérias admitidas a rediscussão cingem-se a: **a) Inexistência de nulidade sem comprovação do prejuízo e b) Nulidade – Vício formal ou material.**

Convém ressaltar que, de conformidade com o art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscal – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, vigente à época da interposição do apelo, o Recurso Especial é cabível nos casos em que, perante situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, em face do mesmo arcabouço jurídico-normativo.

Quanto à primeira matéria, referente à inexistência de nulidade por ausência prejuízo à Contribuinte, comparando os acórdãos recorrido e paradigma, não se verifica demonstrada a suscitada divergência.

De se reiterar que o acórdão recorrido refere-se a auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, por ter a empresa cedente de mão-de-obra deixado de destacar na nota fiscal a retenção dos 11% sobre o valor referente à prestação de serviços, sendo que o Colegiado entendeu que houve imprecisão do Fisco na descrição do fato gerador, visto que a auditoria não teria demonstrado que os serviços prestados o foram por cessão de mão-de-obra. Confira-se trechos do acórdão recorrido, relativamente a essa questão:

A recorrente alega que não tinha a obrigação de efetuar o destaque, pois não houve cessão de mão de obra nos serviços por ela prestados.

Da leitura do Relatório Fiscal da Infração (fls. 14), observa-se que o agente lançador deixou de indicar os motivos de fato que configurariam os serviços contratados pela recorrente como cessão de mão de obra.

Os relatórios que integram o AI sequer fazem menção a qualquer procedimento ou argumento que ensejaria o enquadramento dos serviços prestados pela recorrente no conceito legal e cessão de mão de obra.

A autoridade autuante não esclarece, por exemplo, se os serviços prestados são contínuos ou se a mão de obra empregada está à disposição da recorrente e submetida a seu comando.

A fiscalização lavrou o auto por falta de destaque, mas não indicou em quais elementos se baseou para enquadrar os serviços prestados pela recorrente no conceito legal de cessão de mão de obra, prejudicando a autuada, em seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

[...]

Como somente serão alcançados pela obrigação tributária da retenção os serviços realizados **mediante cessão de mão de obra**, a autoridade lançadora deveria indicar os elementos de convicção que a levaram a enquadrar os serviços prestados na definição legal transcrita acima

Ora, 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. (Grifou-se)

O paradigma admitido, Acórdãos nº 204-01.794, por sua vez, trata de lançamento relativo à Contribuição a PIS e Cofins, cuja base de cálculo foi apurada por meio de Documentos de Informações Mensais – DIM, relativos ao ICMS, solicitados junto à Secretaria da Fazenda do Estado de jurisdição do Sujeito Passivo. No caso, de posse dos documentos enviados pela Secretaria de Fazenda, a Fiscalização calculou os valores devidos de PIS e Cofins, comparou com os valores recolhidos pela Recorrente, tendo lançando a diferença apurada.

Naquele caso, o contribuinte alegou que o lançamento seria nulo i) por falta de descrição clara e precisa dos fatos que ensejaram a autuação, em razão do emprego de linguagem que considerou exacerbadamente técnica; ii) por ausência da assinatura da autoridade responsável pela autuação; e iii) pela falta de “participação efetiva” da pessoa jurídica autuada no procedimento fiscal.

O Colegiado paradigmático, por sua vez, desconsiderou os argumentos suscitados em sede de recurso voluntário, por concluir que todos os elementos necessários à autuação teriam sido adequadamente carreados aos autos e que, com base em tais elementos, seria possível verificar com precisão o teor da exigência fiscal e que, naquele caso, foi possibilitado ao contribuinte compreender os fatos que culminaram na autuação, hipótese revelada pelo fato de que a impugnação teria contraditado todas as razões expostas no lançamento. Vejamos:

Trata-se de auto de infração lavrado no âmbito de Operação Fiscal "Terra dos Marechais", realizada no Estado de Alagoas. A fiscalização intimou a Recorrente a apresentar diversos documentos e informações, conforme se depreende dos Termos constantes das fls. 29, 30 e 31. A Recorrente pleiteou a prorrogação do prazo para apresentação das informações solicitadas, pelo que foi reintimada a apresentar os documentos e informações, conforme Termo de Reintimação de fl. 33. Foi lavrado, ainda, Termo de Solicitação de Esclarecimentos (fls. 34 e 35), os quais não foram atendidos pela Recorrente. Como forma de reunir elementos para averiguar o cumprimento das obrigações tributárias, a fiscalização encaminhou o Ofício SAFIS/DRF-AL nº 22/2002 ao Coordenador Geral de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas — SEFAZ/AL (fl. 189), solicitando fossem

fornecidas as DIMs mensais de entradas e de saídas da Recorrente e de outras empresas fiscalizadas em razão da referida Operação. Além das DIMs mensais, nas quais constam os valores das saídas decorrentes de vendas, constam dos autos do presente processo cópias dos livros Registro de Saídas, modelo 2- A da Recorrente, nos quais consta o valor das saídas efetuadas mês a mês.

Com base nestes documentos, a fiscalização reapurou os valores devidos a título de contribuições ao PIS e Cofins e comparou com os valores recolhidos pela Recorrente, lançando a diferença apurada.

A Recorrente requer seja declarada a nulidade do lançamento por (i) não ter sido feita a "descrição dos fatos que deram ensejo a autuação de forma clara e precisa" em razão de não ter sido lavrado "auto de infração com uma linguagem que o contribuinte possa conhecer o que se quis dizer, e não transformar uma linguagem simples em um tecnicismo exacerbado, encoberto através de referências a diversos artigos, parágrafos, incisos de Leis e Decretos tile o próprio fisco, na maioria das vezes os desconhece"; (ii) ausência de assinatura do fiscal que lavrou o auto de infração e (iii) pela falta de "participação efetiva da pessoa jurídica na ação fiscal, restringindo-se o autuante a apenas notificar a empresa através do Termo de Início de Ação Fiscal e de termo de intimação adicional com a concessão de reduzidíssimo prazo para a entrega dos elementos solicitados".

A alegação de descrição insuficiente dos fatos e, por consequência, cerceamento ao direito de defesa, é improcedente. Em seu recurso, alegou falta de objetividade, clareza e completude da descrição dos fatos que configuram a infração à legislação tributária e menção aos fundamentos legais. Ocorre que, todos os elementos da fiscalização foram juntados aos autos, dos quais pode-se verificar com precisão qual a exigência fiscal. Além disso, como se pode observar da impugnação apresentada e do recurso ora em julgamento, a Recorrente compreendeu a acusação fiscal, se opondo às razões do lançamento. Assim, não deve ser declarada a nulidade do lançamento, posto que não houve prejuízo à defesa. (Grifou-se)

Veja-se que, na decisão questionada, como dito, tem-se lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória, pelo fato de a Contribuinte não ter feito o destaque da retenção dos 11% nas notas fiscais de serviços prestados a duas empresas. Nesse caso, de fato, a retenção somente é devida quando há prestação dos serviços envolvendo cessão de mão-de-obra. Porém, como não se indicou no relatório fiscal da infração elementos que levassem à convicção de que os serviços foram efetivamente prestados por essa modalidade de contratação, o lançamento foi anulado.

No paradigma, as alegações feitas pelo sujeito passivo referem-se especificamente a falta de clareza no auto de infração e de envolvimento efetivo do contribuinte no procedimento fiscal e a descumprimento requisito formal (falta de assinatura da autoridade autuante). Esses argumentos, como se viu, não prosperaram porque a turma prolatora da decisão entendeu que todos os elementos necessários à autuação teriam sido adequadamente carreados aos autos e que, com base em tais elementos, seria possível verificar com precisão o teor da exigência fiscal e exercer o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Com efeito, constata-se que não restou configurada a divergência, na medida em que as conclusões a que chegaram os colegiados recorrido e paradigmático decorreram não de divergência de interpretação da legislação tributária, mas do quadro fático-jurídico específico de cada processo.

Quanto à segunda matéria, **nulidade – Vício formal ou material**, entendo como correta a análise efetuada no despacho de admissibilidade, visto que os dois paradigmas trataram de forma divergente do acórdão recorrido o vício decorrente da ausência de clareza na descrição do fato gerador. Enquanto no acórdão recorrido, o vício foi considerado de natureza material, nos paradigmas, entendeu-se que se tratava de vício formal.

Em vista disso, conheço parcialmente do Recurso Especial, somente com relação à segunda matéria (nulidade – Vício formal ou material).

Mérito

No mérito, resta analisar a matéria natureza do vício (vício formal x vício material). Para tanto entendo necessário transcrever, de início, os seguintes trechos do voto vencido:

Da análise dos autos, verifica-se que o AI foi lavrado por descumprimento da obrigação acessória de destacar a retenção de onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços por ela emitida.

A recorrente alega que não tinha a obrigação de efetuar o destaque, pois não houve cessão de mão de obra nos serviços por ela prestados.

Da leitura do Relatório Fiscal da Infração (fls. 14), observa-se que o agente lançador deixou de indicar os motivos de fato que configurariam os serviços contratados pela recorrente como cessão de mão-de-obra.

Os relatórios que integram o AI sequer fazem menção a qualquer procedimento ou argumento que ensejaria o enquadramento dos serviços prestados pela recorrente no conceito legal e cessão de mão de obra.

A autoridade autuante não esclarece, por exemplo, se os serviços prestados são contínuos ou se a mão-de-obra empregada está à disposição da recorrente e submetida a seu comando.

A fiscalização lavrou o auto por falta de destaque, mas não indicou em quais elementos se baseou para enquadrar os serviços prestados pela recorrente no conceito legal de cessão de mão de obra, prejudicando a autuada, em seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

[...]

Como somente serão alcançados pela obrigação tributária da retenção os serviços realizados **mediante cessão de mão-de-obra**, a autoridade lançadora deveria indicar os elementos de convicção que a levaram a enquadrar os serviços prestados na definição legal transcrita acima.

[...]

Verifica-se que, após a impugnação e antes da decisão de primeira instância, foi juntada aos autos cópia do processo de Representação Para Exclusão de Ofício SIMPLES NACIONAL, na qual a autoridade fiscal expõe os motivos pelos quais entendeu que houve cessão de mão de obra nos serviços prestados pela recorrente.

Constata-se que a autoridade julgadora de primeira instância toma sua decisão com base em informação extraída do referido processo de representação fiscal, reproduzindo, em seu voto, partes daquele processo.

Porém, entendo que tais informações deveriam constar do Relatório Fiscal da Infração, pois, ao deixar de apontar os motivos pelos quais a autoridade lançadora entendeu que houve cessão de mão de obra, o que deu ensejo à lavratura do Auto pela ausência de destaque das retenções nas notas fiscais, retirou-se uma instância administrativa do contribuinte, em ofensa aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

[...] (Grifou-se)

De se observar que o presente lançamento decorreu do Processo nº 10830.004865/2008-91 (processo principal), que tratou da exclusão da Contribuinte do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Micro Empresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), instituído pela Lei nº 9.317/1996. Embora o processo de exclusão do SIMPLES tenha sido juntado aos autos (fls. 70/78), a relatora entendeu que o lançamento padeceria de vício de índole formal, tendo em vista que as informações referentes à caracterização da cessão de mão-de-obra, veiculadas no processo principal, deveriam ter sido incluídas também no Relatório Fiscal da Infração, que trata do lançamento que ora se discute. A não adoção dessa providência teria ocasionado prejuízo ao exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório.

O redator do voto condutor da decisão recorrida, utilizando-se das mesmas razões insertas no voto vencido, considerou que o propalado vício, relacionado à descrição dos fatos, seria de natureza material. Senão vejamos:

Interessa-nos estabelecer a diferença entre vício formal e vício material.

Seguindo o que estabelece a Lei da Ação Popular acima transcrita, vício formal ocorre quando ocorre omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato. A existência ou seriedade do ato administrativo está relacionado com o suporte físico utilizado para veicular o conteúdo do ato administrativo. Ou seja, ocorreria vício formal, por exemplo, se um lançamento fosse veiculado por meio de um ofício e não por meio de Auto de Infração ou Notificação de Lançamento. Há formalidades presentes no Auto de Infração ou na Notificação Fiscal que não estão presentes num ofício e que são essenciais para a seriedade do ato administrativo do lançamento. Além desse exemplo, podemos citar a existência de assinatura da autoridade administrativa como outro exemplo de formalidade essencial para a existência ou seriedade do ato. Ausente a assinatura temos caracterizado um vício formal.

O vício material, por seu turno, está relacionado com a ausência ou insuficiência de motivação do ato administrativo.

Nas lições de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, o motivo é o pressuposto de fato e de direito que serve de fundamento ao ato administrativo, sendo o pressuposto de direito equivalente ao dispositivo legal em que se baseia o ato e pressuposto de fato correspondente ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato (*op. cit.* p. 195)

Assim considerado, podemos estabelecer que quando o lançamento traz fundamentação legal equivocada, temos configurado um vício de motivação, vício material, portanto. De maneira similar, quando a descrição dos fatos pela fiscalização é omitida ou deficiente, temos configurado um vício de motivação ou material.

[...]

In casu, a Ilustre Relatora apontou que houve omissão quanto à caracterização de existência de cessão de mão de obra. Ou seja, houve omissão nos pressupostos de fato do lançamento, o que, segundo nossa posição explanada acima, caracteriza o vício material. (Grifou-se)

Como visto acima, presente lançamento refere-se a multa por descumprimento de obrigação acessória, pois a Contribuinte deixou de destacar 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços por cessão de mão-de-obra, consoante estabelece o art. 31, § 1º, da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.711/1998.

De se destacar ainda que a ação fiscal que originou a referida multa foi comandada pelo Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 0810400.2008.00038. Ademais, o Processo nº 10830.004865/2008-91, que culminou com a exclusão da Contribuinte do SIMPLES, resultou da mesma ação fiscal, e foi motivado pela prestação de serviços, mediante cessão de mão-de-obra, às empresas Império Negócios Ltda e EBT Empresa Bras. Termoplas Ltda.

Verifica-se, portanto, que os fatos que motivaram o Auto de Infração pelo descumprimento da obrigação acessória são exatamente os mesmos que levaram a empresa a ser excluída do SIMPLES, sendo que a caracterização da cessão de mão-de-obra foi devidamente motivada no processo principal (Processo nº 10830.004865/2008-91). Cumpre ressaltar que não houve sequer manifestação de inconformidade no que respeita à exclusão do SIMPLES.

Além do mais, tanto não restou configurado prejuízo à ampla defesa e ao contraditório que o Sujeito Passivo em momento algum faz referência a essa questão. De modo diverso, apresenta impugnação e recurso voluntário focados exclusivamente na tese de que os serviços que deram azo a autuação não envolveriam cessão de mão-de-obra.

De todo modo, a lide restringe-se à discussão quanto a natureza do vício que maculou o lançamento, se formal ou material. Assim, admitindo-se que o lançamento padece de vício, não há como caracterizá-lo como de natureza material, eis que referente a requisito meramente procedimental.

O ato administrativo do lançamento é regido pelo art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, direcionado à autoridade administrativa competente, a quem incumbe avaliar os fatos apurados no curso do procedimento fiscal e produzir a norma individual no plano concreto, quando for o caso. Preceitua o dispositivo citado que:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Daí se extrai requisitos e formalidades legais necessários para que o ato administrativo possa produzir plenamente os seus efeitos, os quais são complementados pelos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972:

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.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Verifica-se que os arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 apontam para aspectos que, uma vez descumpridos, representam meras irregularidades, que não importam em nulidade. Tais irregularidades podem ser sanadas no curso do processo administrativo fiscal, quando não resultarem em prejuízo ao sujeito passivo. Dentre essas irregularidades podem ser citadas o local e data da lavratura do ato e a indicação de cargo e função e o número da matrícula autoridade autuante.

No que se refere aos vícios que podem levar à anulação do lançamento, há aqueles caracterizados como formal, relacionados à sua exteriorização. Esse tipo de vício não afeta a obrigação tributária em si, ou seja, não tem relação com a comprovação do fato gerador e, por isso, na sua ocorrência, é admitida a reabertura do prazo decadencial para a formalização de um novo ato, com a correção de eventuais irregularidades, conforme art. 173, II do CTN.

O vício material, por outro lado, diz respeito a requisitos fundamentais intrínsecos ao lançamento e têm relação com a valoração jurídica dos fatos tributários. Em outros termos, representa erro de direito, pois diz respeito a incorreções na aplicação da norma aos fatos jurídicos tributários, comprometendo, dessa forma, a caracterização da relação obrigacional entre os sujeitos ativo e passivo.

Da lição de Celso Antônio Bandeira de Mello¹, é possível fazer uma diferenciação didática entre os atos eivados por vício material (atos nulos) e aqueles em que o vício identificado pode ser definido como meramente formal (atos anuláveis):

“São nulos:

a) os atos que a lei assim o declare;

¹ Curso de direito administrativo. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 409.

b) os atos em que racionalmente impossível a convalidação, pois se o mesmo conteúdo (é dizer, o mesmo ato) fosse novamente produzido, seria reproduzida a invalidade anterior.

[...]

São anuláveis:

a) os atos que a lei assim os declare;

b) os atos que podem ser re praticados sem vício”

De modo a facilitar o exame do caso concreto, pode-se afirmar que o vício material, uma vez que atinge a essência da relação obrigacional, é impassível de convalidação, por não permitir que o lançamento seja novamente praticado sem que se reproduzam os vícios anteriormente verificados. Por outro lado, o vício formal pode ser remediado com o refazimento do ato, mediante correção dos erros identificados no ato substituído.

Consoante se esclareceu alhures, o presente lançamento é derivado de processo que resultou na exclusão da Contribuinte do SIMPLES, sendo que ambos os processos foram constituídos com base na mesma ação fiscal. Nesse outro processo, reitere-se, a exclusão se deu exatamente pelos mesmos motivos que lavaram à lavratura do Auto de Infração que ora se discute.

De outra parte, a cessão de mão-de-obra foi devidamente descrita no processo que tratou da exclusão do SIMPLES, sendo que as peças de defesa da Contribuinte, no presente caso, voltaram-se justamente para aspectos relacionados à caracterização da cessão, não havendo que se falar em cerceamento de defesa.

Dessa forma, partindo do pressuposto de que o lançamento em exame padece de vício, nota-se que esse vício refere-se à falta de transcrição, no Relatório Fiscal da Infração, dos fatos narrados no processo principal e, portanto, trata-se de “erro” meramente formal, eis que não tem nenhuma relação com requisitos essenciais do fato gerador da obrigação tributária e pode ser facilmente corrigido, mediante emissão de novo auto de infração.

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, somente em relação à matéria natureza do vício e, no mérito, na parte conhecida, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho