



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

**Processo n°** 10945.007208/2007-28  
**Recurso n°** 514.840 Voluntário  
**Acórdão n°** **2401-01.820 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 12 de maio de 2011  
**Matéria** RETENÇÃO DE 11%  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE ITAIPULÂNDIA - PREFEITURA MUNICIPAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2006

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - RETENÇÃO DOS 11% - CARACTERIZADA A CESSÃO DE MÃO DE OBRA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. - FALTA CARACTERIZAÇÃO DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA OU AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO ERRO NA BASE DE CÁLCULO. RELATÓRIO INCOMPLETO. NULIDADE.

O instituto da retenção de 11% está previsto no art. 31 da Lei n° 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n° 9.711/1998.

O órgão previdenciário aponta que a recorrente deveria ter efetuado a retenção, entretanto não indicou no relatório fiscal os fundamentos para enquadrar os serviços prestados como sujeitos à retenção de 11% e para os casos de diferença de retenção não indica o erro cometido quanto a redução da base de materiais.

A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto n° 70.235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto n° 70.235). A descrição implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo ter os elementos suficientes para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do Fisco. De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova produzida no processo é a verdade possível, isto é, aquela suficiente para o convencimento do juízo.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - RETENÇÃO DOS 11% - DIFERENÇA DE RETENÇÃO SOBRE SERVIÇO DE COLETA DE LIXO - NÃO IMPUGNAÇÃO EXPRESSA DOS FATOS GERADORES -

As empresas prestadoras de serviços de coleta de lixo doméstico, são sujeitas ao adicional de 2% (11% +2% = 13%) na retenção em decorrência dos riscos ambientais do trabalho (aposentadoria especial aos 25 anos).

A não impugnação expressa dos fatos geradores objeto do lançamento importa em renúncia e conseqüente concordância com os termos da NFLD.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2006

**RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.**

É nulo, por vício material, o Relatório Fiscal que não demonstra de forma clara e precisa todas as circunstâncias em que ocorreram os fatos geradores, bem como, os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito tributário, de forma a possibilitar ao contribuinte o pleno direito à ampla defesa e ao contraditório.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, excluir do lançamento, por vício material todos os levantamentos, exceto em relação as diferenças de retenção sobre coleta de lixo. Vencida a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que votou por excluir os mesmos levantamentos por vício formal. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araujo Soares, Jhonatas Ribeiro Da Silva e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

A presente NFLD, lavrada sob o n. 37.101.772-6, tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela de 11% sobre as notas fiscais, a cargo da empresa sobre a contratação de pessoas jurídicas mediante cessão de mão de obra ou empreitada, inclusive na construção civil. O lançamento compreende competências entre o período de 02/1999 a 12/2006.

Segundo o relatório fiscal, fls. 606 a 608, no decorrer do procedimento fiscal foram apuradas situações em que as retenções de 11% foram feitas a menor, incidindo sobre uma base de cálculo reduzida, em desacordo com as normas do INSS. Em síntese, descreve a autoridade fiscal que as Notas Fiscais de Prestação de Serviços contendo exclusivamente valores de serviços, cuja retenção de 11% foi destacada e recolhida sobre uma base de cálculo inferior, bem como observou Notas Fiscais de Prestação de Serviços sem o destaque e/ou retenção de 11%.

Ao quitar as notas fiscais/faturas apresentadas, o Município deixou de efetuar a retenção de 11% ou efetuou-a sobre uma base de cálculo indevidamente reduzida, razão pela qual estão sendo lançadas as diferenças apuradas. As empresas contratadas deduziram valores referentes a materiais e equipamentos em desacordo com o disposto na legislação (art. 150 e 151 da IN MPS/SRP no. 03, de 14/07/2005, e alterações).

As empresas prestadoras de serviços de coleta de lixo doméstico, são sujeitas ao adicional de 2% ( $11\% + 2\% = 13\%$ ) na retenção em decorrência dos riscos ambientais do trabalho (aposentadoria especial aos 25 anos). Nas retenções efetuadas pelo Município, esses acréscimos não foram aplicados.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 19/12/2007, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 26/12/2007.

Não conformada com a notificação, a recorrente apresentou defesa, fls. 100 a 112.

Foi emitida Decisão-Notificação confirmando a procedência parcial do lançamento, fls.126 a 137, excluindo as competências anteriores até 11/2001, face a aplicação da decadência quinquenal a luz do art. 173, I do CTN.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso, conforme fls. 159 a , alegando em síntese:

1. Preliminarmente, que as contribuições anteriores a 12/2002, encontram-se fulminadas pela decadência.
2. No mérito, argumenta.que não há dúvidas de que a contribuição previdenciária que prevê a retenção de 11 % sobre o valor das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços é constitucional, vez que já restou pacificada pelo Supremo Tribunal Federal. Por sua vez, o rol constante do §4º, do art.31 da Lei 8.212/91, não é taxativo, tratando-se de relação

exemplificativa, o que vale dizer que outras atividades poderão ser abrangidas pela retenção, constituindo-se o contratante em substituto tributário da exação determinada pela lei, contanto que inserida dentro de uma mesma moldura pré-ordenada e limitadora constante do parágrafo 3", do art.31, da mesma Lei.

3. - Por outro lado, argumenta que, quando o art. 31, § 4", da Lei 8.212/91, com conteúdo exemplificativo, diz que "além de outros estabelecidos em Regulamento" resulta na interpretação de que a enumeração de casos constantes dos incisos I a IV estão sujeitos a inclusões de outros, por meio de regulamento. No entanto, tais inclusões devem se encaixar, ou se enquadrar, perfeitamente às características encontradas no texto da própria lei, sob pena de confrontar. o princípio da legalidade tributária, não sendo cabível que veículos normativos infralegais determinem os sujeitos passivos, nem as hipóteses das obrigações tributárias, conforme determina o 'art. 99 do CTN.
4. Oportuno esclarecer que cessão de mão de obra, por empresa contratada, implica em disponibilização de recursos humanos para a Contratante executar sob sua orientação, os serviços pactuados. Na cessão de mão de obra, para efeitos do § 3º da Lei nº 8.212/91 terá que haver subordinação dos empregados da Contratada às determinações da Contratante e os serviços se realizarem de forma contínua.
5. Também há que se ponderar que Decreto Regulamentador e/ou Instrução Normativa não podem desbordar da lei. não é cabível que veículos normativos infralegais determinem os sujeitos passivos, nem as hipóteses das obrigações tributárias, conforme determina o Art. 99, do CTN.
6. Com efeito, não há a menor possibilidade de o detentor da chefia do Poder Executivo emitir decreto inovando, criando obrigações ou extinguindo direitos, menos ainda a Secretaria da Receita Previdenciária, signatária da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03/2005, criando pré-condição para i) exercício regular do direito;
7. Os serviços profissionais regulamentados pela legislação federal, exercidos pelos próprios profissionais, com ou sem concursos de empregados colocados à disposição da Contratante, não se aplica o instituto da retenção, Pois decorrem de conhecimentos 'técnicos cuja responsabilidade pela execução não pode ser transferida para terceiros, contratantes; empregados ou não;
8. Que o rol de empresas que não estão sujeitas ao regime de substituição tributária de que trata o art. 31 da Lei 8.212/91, por não conter seu objeto, nem as notas fiscais/faturas emitidas, relação com a execução de serviços mediante cessão de mão-de-obra, é significativo:
9. No presente caso, existindo inequívocos conflitos entre a pretensão fiscal e os interesses do Município Recorrente, consubstanciado na aplicação INDEVIDA de exação fiscal relativa a retenção de 11% sobre o SERVIÇOS PRESTADOS PESSOALMENTE POR PROFISSIONAIS DE ATIVIDADES REGULADAS POR LEI, entre outros, a produção de prova pericial se torna imprescindível para que haja decisão justa compatível com a lei regente da material.
10. Indevida retenção na contratação de empresas optantes pelo SIMPLES.
11. Por sua vez a execução de obras ou serviços de engenharia implica na identificação do quantitativo de material empregado na execução. Existem casos de execução através de maquinários, variando o percentual de mão de obra, caso a caso, que quando o percentual

---

relativo a mão-de-obra, identificado no contrato, constituem cláusula pétrea, não ficando ao livre arbítrio do agente público quantificar subjetivamente.

O entendimento de que uma retenção sobre determinada Nota Fiscal/Fatura, foi efetuada a menor, sem parâmetro técnico plausível e consistente, nada mais é do que arbitramento inconseqüente, inaceitável.

O processo foi encaminhado a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

### **PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 187. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

### **DAS PRELIMINARES AO MÉRITO**

Quanto a preliminar de decadência suscitada, não há o que ser apreciado. A Decisão de 1. Instância, já acolheu a preliminar de decadência pretendida, excluindo do lançamento todas as contribuições até a competência 11/2002. Destaca-se os termos da DN:

*Desse modo, considerando o prazo decadencial de cinco anos para a constituição do crédito tributário, contados do fato gerador, consoante estabelecido no §40 do art. 150 do CTN, impõe-se a retificação do presente lançamento para excluir as competências de 02/1999 a 11/2002.*

### **DO MÉRITO**

#### **QUANTO AO LANÇAMENTO DE DIFERENÇAS SOBRE COLETA**

#### **DE LIXO**

No recurso em questão, contribuinte resumiu-se a atacar a validade do procedimento fiscal, descrevendo a impossibilidade da exigência de diferenças, posto que a prestação de serviços envolvia fornecimento em sua maioria de mão de obra e materiais, mas não fez qualquer menção a diferença na coleta de lixo.

Dessa forma, em relação aos fatos geradores do levantamento de diferença sobre coleta de lixo, como não houve recurso expresso aos pontos da Decisão-Notificação (DN) presume-se a concordância da recorrente com a Decisão Notificação - DN.

Uma vez que houve concordância, lide não se instaurou e, portanto, deve ser mantida a Decisão-Notificação em relação aos levantamentos pertinentes a diferença de coleta de lixo.

#### **QUANTO AO LANÇAMENTO DE DIFERENÇA DE RETENÇÃO E RETENÇÕES NÃO REALIZADAS SOBRE OS SERVIÇOS PRESTADOS MEDIANTE EMPREITADA E CESSÃO DE MÃO DE OBRA**

No mérito alega o recorrente, que os serviços incluídos na NFLD em tela não encontram-se abrangidos dentre aqueles sujeitos a retenção de 11%, ou mesmo que as bases de cálculo reduzidas referem-se a serviços que envolveram fornecimento de materiais.

Alega ainda o recorrente, que é absolutamente contrário ao princípio da razoabilidade e da proporcionalidade a Receita Federal, pretender que o Recorrente em exíguo espaço de tempo, promova a juntada de documentos que seus auditores manusearam durante o

período de ação fiscal de quase um ano e que se encontram cronologicamente e por tema desorganizados junto a Recorrente.

País que vive o Estado de Direito, não restringe a defesa dos litigantes em qualquer processo, pois este direito é corolário da segurança jurídica, inerente ao Estado de Direito, regulador das relações jurídicas.

Quanto a este ponto, entendo que razão em parte assiste ao recorrente no sentido que não é possível identificar se os serviços encontram-se sujeitos a retenção, nem tampouco o porque foram incorretas as deduções de materiais, uma vez que o relatório fiscal, não demonstrou a devida para os casos em que não ocorreu retenção tratar-se de cessão ou empreitada, e em relação a base de cálculo menor, resumiu-se a indicar o descumprimento dos art. 150 e 151 da IN 03. São dezenas de levantamentos, fls. 04 a 259, mas, não é possível identificá-los, nem mesmo por tipo de serviço, o que acaba cerceando o direito de defesa.

A autoridade fiscal em seu relatório assim, descreveu o fato gerador.

*Ao quitar as notas fiscais/faturas apresentadas, o Município deixou de efetuar a retenção de 11% ou efetuou-a sobre uma base de cálculo indevidamente reduzida, razão pela qual estão sendo lançadas as diferenças apuradas. As empresas contratadas deduziram valores referentes a materiais e equipamentos em desacordo com o disposto na legislação (art. 150 e 151 da IN MPS/SRP no. 03, de 14/07/2005, e alterações).*

*(...) Transcreve o texto da lei.*

Ou seja, entendo que não caberia ao auditor apenas dizer, “*analisando os documentos apresentados, tais como os processos de licitação, os contratos firmados e os documentos anexos às Notas de Empenho das despesas realizadas foram identificados diversos contratos de prestação de serviços sujeitos à retenção de 11%, e foram deduzidos da base de cálculo em desconformidade*”, mas demonstrar contrato a contrato a efetiva prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, ou empreitada na construção civil e quais foram as bases deduzidas indevidamente, ou seja, qual foi o erro: as deduções não constavam dos contratos, não foram especificadas nas notas etc.

A juntada da planilha, com o nome das empresas prestadora e do contrato e os serviços prestados, serve como elemento auxiliar na demonstração dos fatos geradores, mas na forma como disposta, não caracteriza os serviços prestados, posto que descritos de forma genérica em sua maioria (exemplos: serviços prestados, pavimentação etc) A apresentação de planilhas anexas ao relatório fiscal, podem sim, substanciar ou mesmo complementar as informações contidas no relatório, possibilitando ao recorrente saber os fatos geradores lançados individualmente, o que lhe permitiria o exercício da ampla defesa e do contraditório. Contudo, não vislumbro no caso ora em análise essa situação.

Quanto à ausência de caracterização da cessão de mão-de-obra, assiste razão à recorrente. O relatório fiscal não indica da maneira devida quais foram os serviços prestados e as características que elevaram a considerá-los sujeitos a retenção, nem tampouco, porque as bases foram deduzidas indevidamente.

O órgão previdenciário aponta que a recorrente deveria ter efetuado a retenção, entretanto não indicou no relatório fiscal, as características dos contratos. Nem

haveria aqui de se falar em arbitramento, como ocorre nos casos em que o recorrente ao não apresentar a documentação (contratos e notas fiscais) durante o procedimento fiscal. Nestes, casos, até poder-se-ia inverter o ônus para que o recorrente comprovasse a inexistência da cessão. Contudo, aqui a autoridade fiscal teve acesso aos documentos o que lhe permitiria detalhar os serviços prestados

A fiscalização não fez prova de indícios de ocorrência de fatos geradores, posto que nulo todo os levantamentos sem a devida caracterização. A simples emissão de nota fiscal não indica o tipo de serviço, local em que foram prestados.

É pertinente também destacar, que entendo que a nulidade que alcança os levantamentos acima descritos é formal, visto não ter o auditor formalizado da maneira devida o lançamento em relação aos levantamentos que envolveram cessão de mão de obra.

Nesse sentido, pode-se identificar que a nulidade é aplicável por não ter o auditor fiscal discriminado de forma clara e precisa, os fatos geradores que ensejariam a retenção de 11% sobre a nota fiscal de serviços, visto não ter demonstrado que os serviços foram executados mediante cessão de mão de obra.

Dessa forma, entendo que a falta da descrição pormenorizada levaria a anulação da NFLD por vício formal, por se tratar do não preenchimento de todas as formalidades necessárias a validação do ato administrativo, conforme destaque abaixo.

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.”

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato. Na lição de Maria Sylvia di Pietro, pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato; pressuposto de fato, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato. A ausência de motivo ou a indicação de motivo falso invalidam o ato administrativo.

No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização.

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo nas contribuições previdenciárias: se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha no

pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento como empregado, mas o relatório fiscal falhou na caracterização; entendo que haveria falha na motivação; devendo o lançamento ser anulado por vício formal. A autoridade julgadora deverá analisar a observância dos requisitos formais do lançamento, previstos no art. 37 da Lei n.º 8.212.

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para excluir por vício formal todos os levantamentos, exceto em relação as diferenças de retenção sobre coleta de lixo, nos termos acima expostos.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

## Voto Vencedor

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

Malgrado a excelente fundamentação apresentada pela Conselheira Relatora, ousou discordar do tipo de vício que inquina de nulidade os levantamentos apontados no seu voto. Do qual transcrevo excerto que trata das máculas do lançamento que provocam a nulificação do mesmo:

Quanto a este ponto, entendo que razão em parte assiste ao recorrente no sentido que não é possível identificar se os serviços encontram-se sujeitos a retenção, nem tampouco o porque foram incorretas as deduções de materiais, uma vez que o relatório fiscal, não demonstrou a devida base de cálculo para os casos em que não ocorreu retenção tratar-se de cessão ou empreitada, e em relação a base de cálculo menor, resumiu-se a indicar o descumprimento dos art. 150 e 151 da IN 03. São dezenas de levantamentos, fls. 04 a 259, mas, não é possível identificá-los, nem mesmo por tipo de serviço, o que acaba cerceando o direito de defesa.

Da transcrição acima possível se inferir que no lançamento, que diz respeito a exigência da retenção da contribuição correspondente a 11% da nota fiscal/fatura de prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra, a Autoridade Lançadora deixou de demonstrar precisamente qual a modalidade de serviço foi prestada na espécie, bem como, a metodologia para aferição da base tributável.

Em razão desses defeitos, conforme se extrai do bojo do seu voto, a conselheira relatora, ao declarar a nulidade do lançamento, inferiu tratar-se de vício formal.

Em outra via, o entendimento deste conselheiro, acompanhado por maioria pelos demais integrantes desta egrégia Turma, é no sentido de declarar a nulidade da notificação, por vício material, em virtude da imprecisa descrição do fato gerador do tributo e da falta de clareza na apuração da base de cálculo.

O **vício formal**, no entendimento deste julgador, relaciona-se aos requisitos de validade do ato administrativo, ou seja, os pressupostos sem os quais referido ato não produziria efeitos. Em outras palavras, guarda relação com as formalidades legais extrínsecas do lançamento. Os artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235/72, são os exemplos mais nítidos que podemos encontrar a respeito do tema, *in verbis*:

*“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 conterà 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”*

Ao tratar da matéria, a Lei nº 4.717/65, que regulamenta a Ação Popular, em seu artigo 2º, parágrafo único, alínea “b”, estabelece que o vício formal é:

*“ [...] a omissão ou observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato.”*

Como se observa, o ato administrativo somente terá validade se observados os pressupostos formais, extrínsecos, insculpidos nos dispositivos legais supra, entre outros, sob pena de ser anulado por vício formal. Repita-se, o requisito formal do lançamento representa a observância dos ditames estabelecidos por lei no momento de sua exteriorização.

A jurisprudência administrativa, que se ocupou do tema, é mansa e pacífica nesse sentido, senão vejamos:

*“PROCESSUAL – LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL – NULIDADE – É nula a Notificação de Lançamento emitida sem o nome do órgão que a expediu, sem identificação do chefe desse órgão ou outro servidor autorizado e sem a indicação do respectivo cargo e matrícula, em flagrante descumprimento às disposições do art. 11, do Decreto nº 70.235/72. Precedentes da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.Recurso Especial improvido.” (3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº 201-108717 – Acórdão nº CSRF/03-03.305, Sessão de 09/07/2002)*

*“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INEXISTÊNCIA - Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 2473,ºII, do CTN. [...]” (8ª Câmara do 1º*

Conselho, Recurso nº 143.020 – Acórdão nº 108-08.174, Sessão de 23/02/2005) (grifamos)

O Acórdão nº 107-06695, da lavra do então Conselheiro representante da Fazenda, Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, nos traz com muita propriedade a diferenciação entre vício formal e material, nos seguintes termos:

“[...]”

*RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002)*

Por sua vez, o **vício material** do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Guarda relação com o conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o auditor responsável pela lavratura descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente o sujeito passivo, como segue:

*“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.”*

Aliás, o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, com mais especificidade, impõe ao fiscal autuante a discriminação clara e precisa dos fatos geradores do débito constituído, *in verbis*:

*“Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de 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.”*

No mesmo sentido, o artigo 50 da Lei nº 9.784/99 estabelece que os atos administrativos devem conter motivação clara, explícita e congruente, sob pena de nulidade.

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

*§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]*”

Consoante se infere dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o Fisco descrever com precisão as circunstâncias em que ocorreram os fatos geradores e a metodologia utilizada para apuração da matéria tributável. A ausência desses itens no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal por vício material.

Diante de tais considerações, voltemos à hipótese dos autos, onde a Auditoria promoveu o lançamento sem conquanto demonstrar a efetiva ocorrência da prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra, bem como os critérios utilizados para concluir pela existência de erro na base de cálculo adotada pelo sujeito passivo.

Nesses termos, não se cogita em vício formal, mas, sim, anular o lançamento por vício material, tendo em vista que a Fiscalização não se livrou do ônus de comprovar elementos essenciais do lançamento: fato gerador e base de cálculo.

Assim, deve ser declarada a nulidade do feito, **por vício material**, em observância à legislação de regência, mais precisamente do artigo 142 do CTN e demais dispositivos das Leis 8.212/91 e 9.784 encimados, uma vez que referida incorreção contamina a exigência fiscal, tornando-a precária, não lhe oferecendo certeza ou liquidez, principalmente pelo fato de se mostrar insanável e por cercear o direito de defesa da recorrente.

Por todo o exposto, VOTO NO SENTIDO DE ANULAR, POR ERRO/VÍCIO MATERIAL, todos os levantamentos, exceto em relação as diferenças de retenção sobre coleta de lixo, nos termos acima expostos.

Kleber Ferreira de Araújo