



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

Processo nº 11065.001324/2009-73
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-005.260 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente HENRICH & CIA. LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2008

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OCORRÊNCIA.
INEXISTÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO DE SUJEITO PASSIVO.
NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL.

Identificada a existência de responsabilidade solidária, é dever da Autoridade fiscal promover a inclusão formal da empresa responsável no polo passivo do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

O lançamento como ato administrativo que é poderá ser nulo ou anulável em razão de vício material ou de vício formal, sendo que a diferença entre ambos, reside, basicamente, em verificar se o vício está no instrumento de lançamento ou no próprio lançamento.

O vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato fato administrativo), de maneira que se relaciona tal defeito com a forma do ato. Ao passo que, o vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos necessários, em especial aos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, daí resultando em equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou constituição do crédito tributário.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) por maioria de votos, declarar a nulidade do lançamento fiscal. O conselheiro Marcelo Oliveira acompanhou a declaração de nulidade pelas conclusões. Vencidos os conselheiros Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira de Araújo e Ronnie Soares Anderson, que não declaravam a nulidade do lançamento. II) após declaração de nulidade do lançamento, por maioria de votos, reconhecer a natureza do vício como formal. Vencidos os Conselheiros Natanael Viera dos Santos (Relator) e Marcelo Malagoli, que reconheciam a natureza do vício como material. Redator Designado para apresentar o voto vencedor o conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente

Natanael Vieira dos Santos - Relator

Kleber Ferreira Araújo - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira Araújo, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Natanael Vieira dos Santos, Marcelo Malagoli da Silva e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

1. Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Principal, - AIOP, no valor de R\$ 849.904,83 (consolidado em 24/06/2009), lavrado em 29/06/2009, contra a empresa **Henrich & Cia Ltda**, em decorrência da falta de recolhimento de contribuições sociais, destinadas a Outras entidades (SENAI, SESI, SEBRAE, INCRA e SALÁRIO-EDUCAÇÃO), relativas ao período de 06/2004 a 12/2008, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a contribuintes individuais e a segurados considerados empregados da recorrente, haja vista à constatação de que empresas optantes pelo sistema SIMPLES funcionavam como interpostas pessoas na contratação de trabalhadores com redução de encargos previdenciários.

2. Por bem retratar os fatos, em parte, passo a reproduzir o relatório emitido pelo julgador *a quo*, conforme consta das fls. 318/1658, *in verbis*:

"(...).

O Relatório Fiscal (fis. 120/142) consigna que em auditoria fiscal realizada junto à empresa Henrich & Cia Ltda, foram constatadas situações fáticas que levaram ao entendimento de que terceiras empresas - todas optantes do sistema SIMPLES e, a partir de 01/07/2007, optantes do SIMPLES Nacional -, funcionam como interpostas utilizadas pela autuada para contratar trabalhadores com redução de encargos previdenciários. As empresas interpostas são as seguintes:

- Civitanova Indústria de Calçados Ltda - CNPJ nº 08.164.075/0001-10;

- RHH Indústria de Calçados Ltda - CNPJ nº 06.075.927/0001-77 c

- Indústria de Calçados Monte Bianco Ltda - CNPJ nº 03.389.395/0001-54.

No caso, o Relatório Fiscal descreve que a Henrich & Cia Ltda remete matéria prima para as empresas Civitanova indústria de Calçados Ltda, RHH Indústria de Calçados Ltda e indústria de Calçados Monte Bianco Ltda através de nota fiscal cuja natureza da operação é "Remessa para industrialização por encomenda". Depois de industrializado, o produto retorna para a Henrich & Cia Ltda, desta feita acompanhado de nota fiscal cuja natureza de operação indica "Retorno da Industrialização", devolvendo a matéria prima e cobrando a mão de obra.

Examinando a contabilidade e os Livros de Registro de Entradas e Saídas das empresas Civitanova Indústria de Calçados Ltda, RHH Indústria de Calçados Ltda e Indústria de Calçados Monte Bianco Ltda, a Fiscalização constatou que a receita destas empresas provem das vendas e/ou prestação de serviços exclusivos à autuada - Henrich & Cia Ltda...

Os fatos concernentes à relação verificada entre a impugnante e as empresas interpostas, estão detalhados no item 4 do Relatório Fiscal (fls. 86/94 dos autos).

Em virtude da situação fática verificada, a Fiscalização vinculou os segurados empregados e contribuintes individuais das empresas Civitanova Ind. de Calçados Ltda, RHH Ind. de Calçados Ltda e Ind. de Calçados Monte Bianco Ltda, à empresa Henrich & Cia Ltda.

O fato gerador do crédito previdenciário se originou das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, declaradas em GFIP pelas empresas Civitanova Ind. de Calçados Ltda, RHH Ind. de Calçados Ltda e Ind. de Calçados Monte Bianco Ltda e foi apurado através de aferição indireta, com base nas folhas de pagamento destas empresas.

Os valores de remuneração em questão não foram declarados pela autuada nas suas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIPs.

A identificação mensal dos segurados empregados e contribuintes individuais objeto deste Auto de Infração, bem como da remuneração mensal e do respectivo desconto, constam dos seguintes demonstrativos:

- "Anexo 1 - Remuneração apurada por aferição indireta (com base na folha de pagamento da empresa Civitanova Ind. de Calçados Ltda) ";*
- "Anexo 2 — Remuneração apurada por aferição indireta (com base na folha de pagamento da empresa RHH Ind. de Calçados Ltda) " e,*
- "Anexo 3 — Remuneração apurada por aferição indireta (com base na folha de pagamento da empresa Ind. de Calçados Monte Bianco Ltda) ".*

(...).

Consigna o Relatório Fiscal que à vista dos fatos constatados, ficou claro que o "planejamento tributário" utilizado pela Henrich, com a abertura da empresa Civitanova, RHH e Monte Bianco, optantes pelo Simples e Simples Nacional, teve como propósito criar uma situação jurídica com vistas a dissimulação do fato gerador das contribuições previdenciárias relativas à empresa Henrich, reduzindo a tributação.

*Continuando, diz ainda que os fatos descritos evidenciam uma situação fática completamente divergente da situação jurídica e que por meio deles concluiu que as empresa Civitanova, RHH e Monte Bianco, optantes pelo Simples e Simples Nacional, **constituem empresas interpostas utilizadas***

pela empresa Henrich & Cia Ltda para contratar trabalhadores com redução de encargos previdenciários (Grifei).

Cita o princípio da primazia da realidade sobre a forma (Enunciado 331 do TST) para dizer que nas relações trabalhistas deve prevalecer a situação fática e não a incorretamente formalizada.

A Fiscalização desconsiderou o vínculo empregatício dos empregados para com as empresas Civitanova, RHH e Monte Bianco com respaldo no princípio da primazia da realidade, nos artigos 9º e 444 da CLT, no Enunciado 331 do TST e no art. 142 do CTN por entender que o procedimento adotado foi instituído com o fim de não recolher as contribuições sociais destinadas à Seguridade Social incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados. (Grifei)

(...).

O Relatório Fiscal descreve que a alteração da Lei nº 8.212/91 pela Medida Provisória nº 449, de 04/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, produziu modificações no que diz respeito à multa aplicada em lançamento de ofício sobre a totalidade ou diferença das contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos, simultaneamente nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e no de declaração inexata, que passou a ser regido pelo art. 44 da Lei nº 9.430/96. A multa prevista no art. 44, inciso I é de 75%. Essa mudança é a partir da competência 12/2008.

Aos fatos geradores até 11/2008, para ausência de declaração em GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social e ausência de recolhimento, relativamente à contribuição para Outras Entidades, foi aplicada a multa de mora de 24% do inciso \sic II), do art. 35 da Lei nº 8.212/91.

Em relação às competências 12/2008 e 13/2008, a multa aplicada é a de ofício qualificada ($2 \times 75\% = 150\%$), tendo em vista a constatação de fatos que se enquadram no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964.

(...)."

3. Cientificada pessoalmente do lançamento em 29/06/2009 (fl. 01), a autuada, tempestivamente, apresentou sua defesa em 20/07/2009 (fls. 111/147), a respeito da qual o julgador **a quo** decidiu pela procedência da autuação e cuja decisão (fls. 1645/16/80) restou ementada nos seguintes termos:

"ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2008

Al Debcd nº 37.189.790-4

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. MULTA. SELIC. ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE. MEIOS DE PROVA. DILIGÊNCIA. PERÍCIA.

Consoante legislação vigente, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento sendo tal atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O Auto de Infração que observa o regramento administrativo próprio à espécie, garante o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, não gerando a nulidade do lançamento.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa Autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresa interposta, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

A multa de ofício qualificada de 150% é aplicável quando caracteriza a prática de sonegação com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária e de reduzir o montante das contribuições devidas.

Os juros, calculados pela variação da taxa Selic, têm caráter irrelevável e estão de acordo com a legislação vigente na data da ocorrência dos fatos geradores.

A legalidade/constitucionalidade das Leis é vinculada para a Administração Pública, não cabendo tal questionamento senão perante o Poder Judiciário.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Deve ser considerado não formulado o pedido de diligência ou perícia que não atender aos requisitos legais e indeferido, quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido."

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

AI Debcadn.37.189.791-2

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES A CARGO DA EMPRESA. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. RECOLHIMENTOS. MULTA. SELIC. ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE. MEIOS DE PROVA. DILIGÊNCIA. PERÍCIA.

Consoante legislação vigente, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento sendo tal atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O Auto de Infração que observa o regramento administrativo próprio à espécie, garante o pleno exercício do contraditório e da ampla "e:v., gerando a nulidade do lançamento.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa Autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresa interposta, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

O recolhimento efetuado por uma empresa não aproveita outra.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

A multa de ofício qualificada de 150% é aplicável quando caracterizada a prática de sonegação com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária e de reduzir o montante das contribuições devidas.

Os juros, calculados pela variação da taxa Selic, têm caráter irrelevável e estão de acordo com a legislação vigente na data da ocorrência dos fatos geradores.

A legalidade/constitucionalidade das Leis é vinculada para a Administração Pública, não cabendo tal questionamento senão perante o Poder Judiciário.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Deve ser considerado não formulado o pedido de diligência ou perícia que não atender aos requisitos legais e indeferido, quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Impugnação Improcedente.

4. Irresignada com o resultado proferido na primeira instância, após ter sido devidamente intimada (fl. 352) a contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 353/381, no qual, em síntese, aduz que:

- a) o lançamento é nulo por inobservância ao princípio do devido processo legal, uma vez que *"a Agente Fiscal não incluiu no auto de infração as empresas cuja personalidade jurídica e relações de emprego desconsiderou"*, e, por conseguinte tendo prejudicado o direito de defesa daquelas;
- b) a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços impõe que estas componham o pólo passivo do auto de infração para que exerçam seu direito de defesa, tratando-se de litisconsórcio necessário para garantir o direito de defesa da recorrente, tendo o ato dessa desconsideração das pessoas jurídicas, inclusive, ferido o princípio fundamental da livre iniciativa (art. 1º, inciso IV, CF);
- c) o procedimento fiscal é nulo por agressão ao direito fundamental da ampla defesa e ao contraditório, previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal; além disso o julgador *a quo* negou a realização de perícia, ferindo assim o direito constitucional ao contraditório;
- d) o acórdão hostilizado fere os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, na medida em que desconsidera os já efetuados - e regulares - recolhimentos das contribuições patronais e ao SAT - efetuadas pelas empresas Civitanova Indústria de Calçados Ltda., RHH Indústria de Calçados Ltda. e Indústria de Calçados Monte Bianco Ltda., conforme restou devidamente comprovado nas GFIP's entregues a fiscalização;
- e) o procedimento fiscal é nulo porque apresenta contradição, carecendo assim o ato de motivação;
- f) o acórdão recorrido que mantém a exigência fiscal da autuação não merece prosperar pela não demonstração e pela não comprovação da subordinação e demais elementos da relação de emprego com a Recorrente;
- g) a terceirização é lícita e no caso dos autos não há prova de que a recorrente estivesse a terceirizar sua atividade fim.

5. Apresentados os argumentos recursais, não houve contrarrazões fiscais e os autos seguiram a este Conselho para análise.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, Relator.

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que foi tempestivamente apresentado, preenche os requisitos de admissibilidade. previstos no Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972 e passo a analisá-lo.

DA NULIDADE EM FACE DA INOBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS E GARANTIAS CONSTITUCIONAIS

2. Em sede de preliminar recursal, defende a recorrente a nulidade do lançamento sob o argumento que estaria invalidado o referido ato administrativo porque deixou-se de observar os princípios e direitos constitucionais a ela deferidos pela ordem jurídica vigente, quais sejam, o do devido processo legal, uma vez que "*a Agente Fiscal não incluiu no auto de infração as empresas cuja personalidade jurídica e relações de emprego ignorou, assim agindo restou prejudicado o devido processo legal.*"

3. Ocorre que, está assente na doutrina e na jurisprudência judicial que os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários, etc.).

4. Isto significa dizer que, para a constituição regular do crédito tributário pelo Fisco, implica na observância aos ditames do art. 142 do CTN que assegura as garantias do princípio do contraditório, devido processo legal e da ampla defesa, conforme estabelece a CF, art. 5º, LIV e LV.

5. Assim, identificada a ocorrência do fato gerador e as pessoas que tenham nele interesse, torna-se imprescindível que a autoridade administrativa lançadora/autuante imponha formalmente contra aos sujeitos passivos solidários a cobrança do tributo devido, sob pena de violação aos princípios anteriormente mencionados, e uma vez constada essa violação nulo será o procedimento pela ausência de notificação/intimação, imprescindível para a constituição do crédito tributário.

6. No presente caso, de fato, observo nos autos que a autoridade fiscal ignorou "o vínculo empregatício dos empregados das empresas Citanova, RHH e Monte Bianco, uma vez que o mesmo foi instituído com o intuito exclusivo de não recolher as contribuições sociais" (fl. 12 do Relatório Fiscal), ao passo que apenas contra a empresa Henrich foi lavrado auto de infração, inexistindo nos autos qualquer registro de termo de sujeição passiva relativo às outras empresas.

7. Constatado o vínculo das empresas Citanova, RHH e Monte Bianco com a situação fática que constitui fato gerador da obrigação tributária, fica evidente a existência de responsabilidade passiva solidária entre elas e a autuada Henrich, nos termos do art. 124, I do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

(...)."

8. Reitere-se, identificada a existência de responsabilidade solidária, é dever da Autoridade fiscal promover a inclusão formal da empresa responsável no polo passivo do Processo Administrativo Fiscal (PAF), isso também por imposição do art. 121, parágrafo único, II, do CTN, o qual estabelece que todo responsável é sujeito passivo tributário.

9. Nessa perspectiva, é condição essencial para o lançamento válido a intimação/notificação de todos os sujeitos passivos do crédito tributário, conforme determina o art. 10, inciso V, do Decreto 70.235/72, sob pena de violação dos princípios do Devido Processo Legal, Contraditório e Ampla defesa.

Decreto 70.235/72:

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

(...).

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

(...)."

10. Corroborando a determinação legal acima delineada, a Secretaria da Receita Federal editou a Portaria RFB 2.284/10, tratando especificamente os procedimentos a serem adotados pelos agentes fiscais, quando constatada pluralidade de sujeitos passivos tributários, *in verbis*:

Art. 2º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, deverão, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado.

§ 1º A autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade.

§ 2º Na hipótese de que trata o caput, não será exigido Mandado de Procedimento Fiscal para os responsáveis.

Art. 3º Todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

Parágrafo único. Na hipótese do caput, o prazo para impugnação é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que tiver sido cientificado do lançamento.

11. Com relação à inobservância ao princípio do devido processo legal que está inserido no inciso LIV, do art. 5º, da CF, e, segundo o qual "*ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal*", observo que as empresas Citanova, RHH e Monte Bianco efetivamente com arcaram com o ônus do procedimento de constituição de crédito tributário — isto é, tiveram o vínculo jurídico com seus empregados desconstituído por intermédio do procedimento— sem que fossem incluídas no polo passivo da relação jurídica creditória.

12. Além disso, considerando que as referidas empresas recolheram contribuições previdenciárias de segurados empregados, ainda que indevidamente, a condenação da empresa Henrich a pagar os valores de contribuições previdenciárias devidos, acarretará enriquecimento ilícito da Fazenda Pública às custas destas mesmas empresas que não integram o polo passivo da demanda administrativa.

13. Dessa forma, inexistindo termo de sujeição passiva em relação às empresas Civitanova, RHH e Monte Bianco, nem tampouco qualquer registro de intimação/notificação sobre o procedimento fiscal ora impugnado, restam violados os direitos ao Devido Processo Legal, Contraditório e Ampla Defesa, bem como eivado de vício insanável o Auto de Infração AI DEBCAD 37.189.791-2, por descumprir requisito de validade do art. 10, V do Decreto 70.235/72, sendo imperioso reconhecer a nulidade do Lançamento.

14. A propósito o tema, tal entendimento foi adotado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em acórdão proferido em sessão de 08 de dezembro de 2015, cuja decisão restou ementada nos seguintes termos:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2004

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA.

É dever legal e constitucional da Administração Tributária proceder a notificação de todos os responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído, de modo que, no presente caso, ao deixar de cientificá-los do lançamento, restou violada a garantia constitucional do devido processo legal, e por consequência, cerceado o direito de defesa dos interessados na condição de responsáveis solidários pelo crédito ora discutido.

Portanto, tal vício não pode ser sanado, eis que a intimação dos responsáveis tributários quando solidários é requisito intrínseco à validade do lançamento, a qual deve ser perfectibilizada dentro do prazo decadencial, de modo que o presente não subsiste por vício que acarreta a nulidade do mesmo.

Recurso Voluntário Provido."

15. Feitas essas considerações a respeito da inobservância aos princípios e garantias constitucionais, importante observar acerca do vício que padece o lançamento em análise, se material ou formal. Esse enquadramento torna-se importante porque se material estar-se-á diante de um vício insanável, tornando-se, de pronto, nulo o lançamento, enquanto que se formal o vício, além de possibilitar que a fiscalização possa novamente emitir o lançamento, ao teor do Inc. II, do art. 173 do CTN, alterado estará, por exemplo, a data de início da contagem do prazo decadencial de cinco anos para que a Fazenda Pública possa exigir o pertinente crédito tributário, *in verbis*:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

16. Veja-se que de acordo com o dispositivo acima transcrito, o Fisco procede o lançamento, permitida a impugnação do sujeito passivo, quanto ao vício formal, sendo que após a decisão definitiva que anular o lançamento originário, reabre-se o prazo de cinco anos para que se faça novo lançamento.

17. Como já dito, o lançamento como ato administrativo que é poderá ser nulo ou anulável em razão de vício material ou de vício formal, sendo que a diferença entre ambos, reside, basicamente, em verificar se o vício está no instrumento de lançamento ou no próprio lançamento.

18. Ou seja, em síntese, o vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato fato administrativo), de maneira que se relaciona tal defeito com a forma do ato. Ao passo que, o vício material ocorre quando o ato de infração não preenche aos requisitos necessários, em especial aos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, daí resultando em equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou constituição do crédito tributário; relacionando-se, assim, o referido vício com o objeto do ato. Visto de outra maneira, o vício formal, neste contexto, relaciona-se com o procedimento, enquanto o vício material relaciona-se com a norma introduzida pelo lançamento, hipótese esta que, uma vez constatada, implica em nulidade do ato.

19. Do até aqui exposto, no presente caso, entendo que o ato está eivado de vício material, eis que, por se tratar de solidariedade passiva, deixou o Agente Fiscal de observar os princípios constitucionais pertinentes, mais precisamente ao que diz respeito ao devido processo legal, no que tange à ampla defesa e contraditório, na medida em que não notificou como sujeitos passivos solidários as empresas Citanova, RHH e Monte Bianco, o que torna nulo o presente lançamento.

Processo nº 11065.001324/2009-73
Acórdão nº 2402-005.260

S2-C4T2
Fl. 398

CONCLUSÃO

20. Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, acolher a preliminar suscitada pelo contribuinte com fins de declarar a nulidade do lançamento (DEBCAD nº 37.189.790-4).

É como voto.

Natanael Vieira dos Santos.

Voto Vencedor

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo - Redator Designado

Cabe-me neste voto somente tratar da natureza do vício que levou a maioria da turma a cancelar o lançamento por nulidade.

Ao contrário do I. Conselheiro Natanael Vieira, entendo que neste caso específico a mácula é de natureza formal. Explico.

Durante o procedimento fiscal foram intimadas todas as empresas envolvidas a apresentar os documentos que levaram o fisco a entender que havia a simulação consistente na contratação pela autuada de segurados da Previdência Social, mediante a interposição de empresas optantes pelo Simples, as quais existiam apenas formalmente, posto terem sido constituídas para reduzir fraudulentamente a massa salarial da real empregadora, de modo a minorar para esta o recolhimento das contribuições sociais.

Ao formalizar o crédito tributário a autoridade lançadora achou por bem não incluir as "empresas de fachada" no lançamento, certamente por entender que tal procedimento seria inócuo, posto que uma das conclusões que levaram à concluir pela simulação foi exatamente a total dependência destas empresas da autuada para funcionarem. Assim, não haveria utilidade prática em se incluir no polo passivo empresas sem capacidade financeira para fazer frente ao débito lançado.

Por outro lado, verifico que os elementos substanciais do lançamento foram corretamente indicados. A sujeição passiva foi atribuída à empresa tomadora dos serviços (a autuada), os fatos geradores narrados consistiram na prestação de serviços remunerados pelos segurados formalmente contratados pelas "empresas de fachada" e a base de cálculo, a remuneração destes trabalhadores.

Segundo voto do Relator o defeito que levou o lançamento à nulidade decorreu da falta de inclusão das empresas prestadoras de serviço no polo passivo como devedoras solidárias. Ouso pensar diferente.

Isso porque a solidariedade tributária prevista no inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional - CTN (interesse comum na ocorrência do fato gerador) não comporta benefício de ordem, ou seja o fisco pode exigir de um, de todos ou apenas de alguns dos codevedores o cumprimento da obrigação tributária. Não havendo em absoluto obrigatoriedade de inclusão de todos os devedores solidários no polo passivo do lançamento.

Processo nº 11065.001324/2009-73
Acórdão n.º **2402-005.260**

S2-C4T2
Fl. 400

Assim, por considerar que a mácula encontrada pela maioria da turma para anular o lançamento não se situa em seus elementos substanciais, quais sejam aqueles indicados no art. 142 do CTN, encaminho no sentido de que se reconheça que o vício do lançamento foi de natureza formal.

Kleber Ferreira de Araújo