



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12045.000068/2007-36
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.888 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 28 de julho de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SCHMIDT IRMÃOS CALÇADOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 23/09/2005

INSUFICIÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO FORMAL

Reconhecida a existência de vício em razão de questões relacionadas à descrição dos fatos que deram azo à autuação, deve o vício ser caracterizado como de natureza formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Ana Paula Fernandes e 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 Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-008.888 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 12045.000068/2007-36

Relatório

Trata-se de Auto de Infração por descumprimento da obrigação acessória que consiste em deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos e do contribuinte individual a seu serviço, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 30, inciso I, alínea “a”, e alterações posteriores e na Lei n. 10.666, de 08.05.03, art. 4, “caput”.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fl. 17/18), o Contribuinte deixou de arrecadar a contribuição de 11% sobre as remunerações pagas a contribuintes individuais, dos quais cita alguns exemplos.

Em sessão plenária de 03/06/2008, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 205-00.665 (112/122), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 23/09/2005

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - RELATÓRIO FISCAL INCOMPLETO – CERCEAMENTO DE DEFESA - É nulo o Ato Administrativo de Lançamento formalizado com insuficiência na descrição clara e precisa dos fatos geradores. A deficiente descrição dos fatos geradores da contribuição autoriza a decretação da nulidade do lançamento por inobservância dos requisitos básicos para a sua validade, propiciadores do exercício do amplo direito de defesa por parte do sujeito passivo e livre formação de convencimento por parte dos julgadores.

Processo Anulado.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Por maioria de votos, em anular O auto de infração/lançamento na forma do voto vencedor do Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior. Vencido o Relator.

Os autos foram remetidos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que apresentou Embargos de Declaração (fls. 127/131) os quais foram rejeitados pelo despacho 2302-74 de folhas 133/134.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional recebeu os autos com a decisão em 30/10/2012 (fl. 137) e, em 14/11/2012 (fl. 138), apresentou o Recurso Especial (fls. 139/153), visando rediscutir as seguintes matérias: **a) Inexistência de nulidade sem comprovação do prejuízo e b).Nulidade – Vício formal ou material**

Pelo despacho datado de 26/08/2016 (fls. 155/159), foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, admitindo-se a rediscussão da matéria **b).Nulidade – Vício formal ou material**.

A Fazenda Nacional apresentou agravo (fls. 161/163) que foi rejeitado, conforme despacho de folhas 165/169.

Na sequência, transcrevo partes das ementas dos acórdãos apresentados como paradigmas que tratam da matéria para a qual o recurso foi admitido:

Acórdão 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 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.”

Razões Recursais da Fazenda Nacional

- A decisão recorrida baseia-se na alegação de ausência de descrição adequada do fato gerador. O colegiado adotou entendimento pela anulação do auto de infração por vício material, uma vez que não teria havido a descrição precisa acerca dos contribuintes individuais que não sofreram a retenção.
- Mostra-se notória a existência de divergência na interpretação da legislação tributária considerando que os paradigmas apresentados apontam que a eventual irregularidade por insuficiência da descrição dos fatos geradores enseja, quando muito, nulidade por vício formal. Na hipótese dos autos, houve decretação de nulidade por vício material.
- Segundo resulta da disciplina dos arts. 59 c/c 60 do Decreto nº 70.235/72, a notificação 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.
- O Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, estabelece os requisitos que devem fazer parte do auto de infração em seu art. 10, os quais possuem natureza formal, ou seja, determinam como o ato administrativo, *in casu*, o lançamento, deve exteriorizar-se. Com efeito, tal disciplina tem por objetivo uniformizar o procedimento de autuação da

fiscalização, de maneira a conferir garantias ao contribuinte, em especial da ampla defesa e do contraditório.

- À luz de ensinamentos doutrinários, tem-se que um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura.
- A decisão ora recorrida anulou o lançamento por imprecisa descrição dos fatos geradores. Ocorre que este é um dos itens que os preceptivos acima transcritos determinam que, obrigatoriamente, deve constar do instrumento de constituição do
- Na hipótese em apreço, o vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, a toda vista, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca
- Nesse cenário, conclui-se que o acórdão recorrido mostra-se inadequado ao afirmar que o referido equívoco constitui vício material, eis que se trata de elemento de exteriorização do ato administrativo, portanto, vício formal. Contudo não foi essa a premissa adotada pelo acórdão recorrido crédito.
- Requer provimento para que a nulidade do lançamento seja declarada de natureza formal.

O Contribuinte foi intimado das decisões em 10/09/2018 (fl. 2034) e, em 21/09/2018 (fl. 204, apresentou contrarrazões (fls. 206/210).

Contrarrazões do Contribuinte

- A Fazenda Nacional carece de interesse recursal, pois enquanto o primeiro pedido não teve seguimento, inexistente interesse jurídico que justifique o conhecimento do segundo.
- A Fazenda Nacional não demonstrou ter sido a legislação tributária interpretada de forma divergente nos paradigmas, ou seja, não demonstra que o acórdão recorrido e os paradigmas tenham se debruçado sobre a mesma legislação tributária.
- Não há similitude fática entre o acórdão recorrido e o primeiro paradigma.
- O entendimento acolhido no acórdão recorrido é acertado e o Contribuinte faz remissão às razões do voto vencedor como se estivessem integralmente transcritas.
- Requer que o não conhecimento do Recurso Especial ou, sucessivamente, o seu desprovimento, no mérito.

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, tendo em conta as alegações trazidas em contrarrazões, apresentadas também tempestivamente.

Primeiramente, cumpre salientar que não procede o argumento trazido em sede contrarrazões de que a Fazenda Nacional careceria de interesse recursal, quanto à natureza do vício, se formal ou material. Embora considere que não haveria vício algum no lançamento, a Fazenda Nacional defende que mantido tal entendimento, o vício declarado deveria ser de natureza formal.

O interesse da Fazenda Nacional é claro, eis que a definição da natureza do vício (se formal ou material) é fundamental para a determinação da forma de contagem do prazo decadencial, em caso de novo lançamento.

Caso se considere que a nulidade diz respeito a aspectos formais, para a determinação da decadência haverá de ser considerada a regra do inciso II do art. 173 do CTN que estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 cinco anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Por outro lado, uma vez mantido o entendimento do Colegiado Ordinário, de que o vício é de índole material, o prazo decadencial será regido pelo § 4º do art. 150 CTN e, nessa hipótese, embora seja também cinco anos, sua contagem há de ser iniciada a partir da data de ocorrência do fato gerador, ou seja, tendo em vista que o lançamento reporta-se a fatos ocorridos em 2005, aplicação desse dispositivo impossibilitaria ao Fisco a efetivação de novo lançamento.

Desse modo, mostra-se evidente o interesse da Recorrente quando à alteração da natureza do vício que teria maculado o lançamento, bem assim sua legitimidade para requerer essa alteração.

De igual sorte, também não se sustenta a alegação de que a Fazenda Nacional não teria demonstrado qual a legislação tributária interpretada de forma divergente no paradigma. Ao revés do que afirma o Contribuinte, a PGFN apontou de forma bastante clara no Recurso Especial os pontos da legislação tributária interpretada de forma discrepante. Senão vejamos trechos do apelo recursal:

Inicialmente, cumpre demonstrar que o acórdão recorrido diverge do proferido pela CSRF no que tange à possibilidade de aplicar à análise de eventual nulidade do lançamento a norma contida no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

O acórdão recorrido julgou nulo o lançamento independentemente de qualquer indagação acerca da existência de prejuízo *in concreto* para o contribuinte, requisito este que se extrai da interpretação dos arts. 59 e 60 do referido Decreto.

Em sentido contrário a esse entendimento, o acórdão paradigma deu provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por considerar, com base no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, que a declaração de nulidade exige a demonstração de efetivo prejuízo para a defesa. Confira-se:

Acórdão nº CSRF/01-05.716

“NORMAS PROCESSUAIS — CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA — ATO MERAMENTE IRREGULAR - Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o tome inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. Não se deve confundir o motivo do ato administrativo com a "motivação" feita pela autoridade administrativa que integra a "formalização" do ato. Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados, uma vez que tais vícios subsistiriam no novo ato. Já os vícios de formalização podem ser convalidados, sanando a ilegalidade desde que não se cause cerceamento do direito de defesa ao administrado.

AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO - O princípio do contraditório se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal. É inválida a decisão administrativa proferida em desobediência ao ditame constitucional do contraditório. Recurso especial provido.”

“No capítulo das nulidades, o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 organiza o sancionamento administrativo imposto a esses atos viciados. Nele, é definido que a nulidade deve ser declarada em face de preterição do direito de defesa e vício de competência, critérios que devem orientar os julgadores na apreciação das alegações de nulidade dos atos processuais.

Dessa forma, se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o tome inaceitável, ele deve permanecer válido. São atos meramente irregulares que não sofreram a sanção de ineficácia.

Esse tem sido o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, como se depreende do caso análogo julgado no REsp 182.364 - PR, DJU 26/6/2000, verbis: "Em tema de nulidade no processo, o princípio fundamental que norteia o sistema preconiza que para o reconhecimento da nulidade do ato processual é necessário que se demonstre, de modo objetivo, os prejuízos consequentes, com influência no direito material e reflexo na decisão da causa (...)" (Grifos do Recurso Especial)

Desse modo, flagrante é a divergência: enquanto o acórdão recorrido anulou o lançamento considerando objetivamente a existência de vício, sem observar a necessidade da demonstração do prejuízo, o acórdão paradigma reputa indispensável ao deslinde desse tipo de controvérsia a consideração da existência de prejuízo *in concreto*.

Dos trechos ora colacionados verifica-se que a PGFN desincumbiu-se adequadamente do ônus de comprovar que, no que tange à natureza do vício, o paradigma

considerou que o descumprimento do requisito relativo à descrição dos fatos enseja nulidade por vício formal, com base no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, ao passo que o acórdão recorrido considerou, com base no mesmo dispositivo, que tal vício seria de natureza material.

Também não confiro razão ao Contribuinte quanto à alegação de que não há similitude fática entre o acórdão recorrido e o primeiro paradigma. Em ambos os casos, os lançamentos foram anulados por descumprimento de requisitos elencados no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, sendo que no acórdão recorrido, ao contrário do decidido no paradigma, o vício foi considerado de natureza material.

Portanto, não há óbice ao conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Mérito

Conforme evidenciado no relatório, a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado cinge-se à natureza do vício, se formal ou material.

Da análise do acórdão recorrido, verifica-se que o Redator considerou haver vício no lançamento consubstanciado na ausência de descrição clara e precisa dos fatos geradores, eis que a Autoridade Autuante não teria elencado todos os contribuintes individuais para os quais o Sujeito Passivo deixou de reter a contribuição de 11%, apresentando somente alguns casos, por amostragem.

Na sequência, transcrevo trechos do acórdão recorrido a respeito da questão:

Voto Vencido

(...)

Quanto ao argumento do contribuinte de que o relatório fiscal está impreciso, lhe confiro razão.

A imputação da penalidade ao contribuinte, fl. 15, tem como fundamento o fato de o mesmo **não ter efetuado a retenção dos pagamentos efetuados aos contribuintes individuais**. O relatório indicou, por amostragem a omissão, contudo, entendo que a fiscalização possuía o dever de indicar no relatório todos os contribuintes que não sofreram a retenção, a fim de possibilitar o pleno conhecimento pela autuada das irregularidades encontradas.

O relatório fiscal tem que descrever a situação fática, fazendo a subsunção à hipótese legal da obrigação acessória.

Portanto há que se reconhecer que o relatório, da forma que está lavrado, cerceia o direito a ampla defesa do contribuinte.

Não resta dúvida portanto, que há um vício na presente autuação, **o ponto controverso reside na possibilidade de saneamento ou não da falta**. Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. 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. A falha na motivação pode ser corrigida, desde que o motivo tenha existido.

(...)

Voto Vencedor

(...)

Em relação à ausência de discriminação clara e precisa dos fatos geradores importa colacionar os preceitos constantes do art. 37, da Lei n. 8212/91 e o artigo 243 do Decreto n. 3.048, que determinam o seguinte:

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.

Art. 243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições sociais e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.” [sem grifo no original]

Ao proceder de forma omissa, deixando de demonstrar no Relatório Fiscal de maneira clara e precisa as irregularidades cometidas pelo contribuinte, o ilustre fiscal notificante incorreu em vício insanável, cerceando o direito de defesa da notificada, ensejando a nulidade da NFLD, conforme legislação de regência e pacífica jurisprudência deste Conselho de Contribuintes.

(...)

No presente caso, entendo que o vício na constituição do crédito tributário inobservou o direito de defesa do Contribuinte, nos termos do inciso II, do artigo 59, do Decreto n 70.235/72, razão pela qual deve ser reconhecida nulidade por vício material.

A princípio, é possível inferir que, como se trata de lançamento de multa pelo descumprimento de obrigação acessória de reter o equivalente a 11% sobre os valores pagos a contribuintes individuais, a autuação seria devida, ainda que o Contribuinte tivesse deixado de cumprir a exigência em relação a um único segurado.

Desse modo, entendo desnecessária a apresentação de listagem com todos os contribuintes individuais que prestaram serviços ao sujeito passivo.

Ademais, resta tão patente a ocorrência da infração que, sequer para os poucos segurados listados no Relatório Fiscal, o Contribuinte conseguiu fazer prova do cumprimento da obrigação legalmente imposta, de reter as contribuições devidas pelos segurados contribuintes individuais e repassá-las à Previdência Social.

De todo modo, como a lide restringe-se à discussão quanto a natureza do vício que maculou o lançamento, se formal ou material, resta-nos tão-somente discorrer sobre esse tema.

A formalização do auto de infração deve obedecer aos requisitos previstos nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 e art. 142 do CTN, *in verbis*:

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.

CTN

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.

Observa-se dos dispositivos transcritos que os requisitos neles contidos referem-se à natureza formal do lançamento, ou seja, como o lançamento deve exteriorizar-se.

Cumprir trazer a lição de Leandro Paulsen sobre vício formal e vício material (Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, 10ª ed., p. 1.164), *in verbis*:

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.

No situação em tela, temos que não teria sido observado o inciso III do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, eis que o Relator considerou que não haveria a descrição clara e precisa da ocorrência do fato gerador.

A respeito dessa questão, cumpre transcrever trechos do acórdão 2302-01.806, que trata da motivação insuficiente como causa de vício formal:

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 falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. **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. A falha na motivação pode ser corrigida, desde que o motivo tenha existido.**

Não é outra a lição do mais abalizado administrativista brasileiro, Celso Antônio Bandeira de Mello. De acordo com esse doutrinador, na obra Curso de Direito Administrativo, 22ª edição, Ed. Malheiros, pág. 385, *verbis*: “em se tratando de atos vinculados, o que mais importa é haver ocorrido o motivo perante o qual o comportamento era obrigatório, passando para segundo plano a questão da motivação. Assim, se o ato não houver sido motivado, mas for possível demonstrar ulteriormente, de maneira indisputavelmente objetiva e para além de qualquer dúvida ou entredúvida, que o motivo exigente do ato preexistia, dever-se-á considerar sanado o vício do ato.”

Na mesma obra, página 451, o autor afirma que “a convalidação, ou seja, o refazimento de modo válido e com efeitos retroativos do que fora produzido de modo inválido, em nada se incompatibiliza com interesses públicos. Isto é: em nada ofende a índole do Direito Administrativo. Pelo contrário”. Na lição de Celso Antônio, página 453: “A Administração não pode convalidar um ato viciado se este já foi impugnado, administrativa ou judicialmente. Se pudesse fazê-lo, seria inútil a arguição do vício, pois a extinção dos efeitos ilegítimos dependeria da vontade da Administração, e não do dever de obediência à ordem jurídica. Há entretanto, uma exceção. É o caso da “motivação” de ato vinculado expendida tardiamente, após a impugnação do ato. A demonstração, conquanto serôdia, de que os motivos preexistiam e a lei exigia que, perante eles, o ato fosse praticado com o exato conteúdo com que o foi é razão bastante para sua convalidação.”

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. (Grifou-se)

No caso concreto, mesmo que se considere a ocorrência de vício, não há falha em pressupostos de fato ou de direito, eis que o sujeito passivo comprovadamente deixou de efetuar a retenção da contribuição de 11% de contribuintes individuais. O que motivou a anulação do lançamento foi tão-somente o fato de a Autoridade autuante ter deixado de relacionar no auto de infração a totalidade desses segurados. Providência essa que, conforme se afirmou acima, era absolutamente desnecessária.

Assim, de acordo com a tese desenvolvida nos trechos colacionados do acórdão 2302-01.806, que retrata o meu entendimento a respeito do tema, o vício apontado está relacionado à motivação do lançamento.

Desse modo, supondo-se que o ato do lançamento está contaminado por vício de nulidade, que foi a única matéria devolvida à apreciação desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, considero ser esse de índole formal.

Conclusão

Diante do exposto, conheço Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho