



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

Processo nº 13502.001134/2007-13
Recurso nº 154.367 Voluntário
Acórdão nº 2301-00.502 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de julho de 2009
Matéria Decadência
Recorrente CARAÍBA METAIS S.A.
Recorrida SRP/SALVADOR/BA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1993 a 31/05/1998

LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. DECADÊNCIA. VÍCIO MATERIAL.
IMPOSSIBILIDADE.

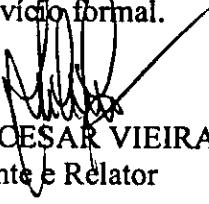
A falta de caracterização dos fatos geradores constitui víncio material, do que resulta, em caso de prejuízo à defesa, nulidade do lançamento; portanto, inaplicável a regra do artigo 173, II do Código Tributário Nacional.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a cursive form of the letter 'J' or a similar character.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos acatar a preliminar de decadência para provimento do recurso, nos termos do voto do relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros que entendeu se tratar de vício formal.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Presidente e Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Damião Cordeiro de Moraes, Edgar Silva Vidal (Suplente), Maria Helena Lima dos Santos (Suplente), Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes e Julio Cesar Vieira Gomes (Presidente). Fez sustentação oral a advogada da recorrente Marluzi Barros, OAB/BA nº 896B.

Relatório

Trata-se de lançamento realizado em 30/12/2005 para constituição de crédito tributário em relação às contribuições previdenciárias cujo recolhimento não fora comprovado pelo responsável solidário em serviços mediante cessão de mão de obra.

Informa o relatório fiscal se tratar de lançamento substitutivo, nos termos do artigo 173, II do CTN, uma vez que anulada em 15/10/2003 a NFLD nº 32.616.023-0, de 18/12/1998, fls. 91. Ainda que o novo lançamento, ora sob exame, contemplou período anterior, 01/02/1993 a 31/10/1995, ao levantado na NFLD anulada, fls. 51 e 90.

Seguem as transcrições do relatório da decisão recorrida que julgou procedente o lançamento; cujo teor, por coincidir com as alegações em sede recursal, adoto como parte deste relatório:

A empresa fiscalizada, CARAÍBA METAIS S/A, e o prestador dos serviços, CONCÓRDIA TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA, apresentaram defesas tempestivas mediante instrumentos acostados às fls. 387/406 e 416/420, respectivamente, alegando em síntese o que se relata a seguir.

CARAÍBA METAIS S/A 20. No período de 02/03/98 a 21/01/99 a Caraíba Metais S/A sofreu ação fiscal que culminou com a lavratura de 221 (duzentos e vinte e uma) NFLD, sob a alegação de ocorrência de responsabilidade solidária em relação às contribuições devidas à Seguridade Social decorrentes dos serviços prestados por empresas contratadas. A referida ação contemplou o período de 04/95 a 02/98, com "retroação" até 02/93, relativamente à responsabilidade solidária.

21. Após a tramitação dos processos, o CRPS declarou nulas as 221 NFLD nos termos transcritos às fls. 388/389.

22. Com base na decisão proferida, o INSS iniciou nova ação fiscal, tendo sido lavradas 66 NFLD, contemplando os mesmos objetos das NFLD rejeitadas anteriormente, ou seja, a responsabilidade solidária da Impugnante face à prestação de serviço com cessão de mão-de-obra.

23. Entretanto, a despeito de poder o INSS efetuar novos lançamentos, como asseveraram os AFPS, não há o que se falar em novo lançamento de débito como será demonstrado.

24. Preliminarmente, argumenta que, independentemente da análise de mérito, os débitos objeto desta NFLD deverão ser declarados indevidos por terem sido alcançados pela decadência.

25. Transcreve, para fundamentar sua alegação de decadência, o artigo 150 (caput e § 4º) e o 173 do Código Tributário Nacional – CTN, além dos artigos 149 e 146 da Constituição



Federal de 1988. Conclui informando que o débito foi lançado com base na equivocada conclusão de que o prazo decadencial seria de dez anos, conforme o disposto no inciso II, do inconstitucional Art. 45 da Lei 8.212/91.

26. Afirma ser pacífico o posicionamento da doutrina e da jurisprudência quanto à natureza tributária da contribuição previdenciária, tributo este sujeito ao lançamento por homologação. Transcreve textos de tributaristas e decisões judiciais.

27. Quanto ao mérito, informa que a NFLD em questão constitui suposto crédito fiscal referente às Contribuições Sociais destinadas à Seguridade Social nos termos dos artigos 20 e 22, incisos I e II da Lei 8.212/91, apuradas no período de 05/95 a 05/98, sob a alegação de que a Autuada é responsável solidária pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, nos termos do § 2º do art. 31 da Lei 8.212/91, o qual transcreve.

28. Em virtude de celebração de contrato entre a Caraiba Metais e a empresa CONCÓRDIA TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA, cujo objeto era a prestação de serviços de transporte rodoviário de ácido sulfúrico, a fiscalização concluiu ser a Autuada responsável solidária pelo recolhimento da Contribuição Previdenciária devida pela contratada.

29. Tal conclusão é equivocada, vez que não ocorreu violação a qualquer dispositivo legal que justifique o lançamento desta NFLD.

30. No presente caso não se trata de serviço prestado mediante cessão de mão-de-obra, pois neste conceito se destaca a natureza contínua do serviço, ficando o pessoal utilizado à disposição exclusiva do tomador, que gerencia a realização do serviço.

31. O texto legal utilizado pela fiscalização define como requisito caracterizador da cessão de mão-de-obra a colocação de segurados à disposição do contratante, submetidos ao poder de comando do contratante e não do cedente. A execução das atividades deve ocorrer no estabelecimento do tomador de serviços ou de terceiro, ficando descharacterizada a cessão de mão-de-obra caso a execução do serviço se dê no estabelecimento do contratado (Ordem de Serviço INSS DAF 209/99).

32. Alega que em nenhum momento pode-se afirmar, como fez a fiscalização, que os empregados da empresa contratada ficavam à disposição da Autuada. O serviço contratado é especificamente o transporte de cargas, não havendo que se falar em cessão de mão-de-obra. O transporte de cargas é programado e definido previamente e a Autuada informa à empresa de transporte contratada os locais de carga e descarga das mercadorias e os horários.



33. Argumentam que em nenhum momento os empregados da transportadora ficaram à disposição da Caraíba Metais. Pelo próprio contrato celebrado entre as partes pode-se atentar para o fato de que não ficam caminhões da contratada estacionados no Porto de Aratu aguardando o dia inteiro a chegada de navios com mercadorias da Autuada para serem transportadas.

34. Transcreve definições do contrato de transporte, jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais e o entendimento do Superior Tribunal de Justiça. Conclui ser indubitável que a empresa prestadora do serviço de transporte não operou cedendo mão-de-obra, nem tampouco colocando seus empregados-segurados à disposição da Autuada.

35. Por todo o exposto, espera que o lançamento seja rejeitado por exigir contribuição extinta pelo decurso do prazo decadencial ou, na hipótese de rejeitada a decadência, que seja "rejeitado por não estar configurado na espécie a cessão de mão de obra, pressuposto para a ocorrência do fato gerador da contribuição exigida pela NFLD".

CONCÓRDIA TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA 36. A Contribuinte, ora impugnante, presta serviços de transporte à empresa Caraíba Metais e, por tal razão, foi enquadrada na qualidade de sua devedora solidária, por ocasião da lavratura da NFLD epigrafada, fundamentada nos artigos 1º e 3º da Lei 11.098/2005. A dita responsabilidade solidária veio calcada no Art. 31 da Lei 8.212/91.

37. Afirma que, conforme consta da Notificação Fiscal, à fl. 7, da qual transcreve o item 5.1, o fato gerador origina-se do entendimento de que a Concórdia, ao prestar serviços de transportes, efetua cessão de mão-de-obra, o que ensejaria a retenção dos 11% da Nota Fiscal pela empresa contratante, o que não ocorreu.

38. Argumenta que entende que na locação de seus veículos com motorista, não havia cessão de mão-de-obra em face da inexistência do elemento continuidade e que sempre efetuou o recolhimento integral de suas contribuições sociais.

39. Argumenta ainda que, embora o Fiscal Notificante alegue haver cessão de mão-de-obra pelo fato de o transporte rodoviário ser uma atividade essencial para a empresa contratante, tal fato (atividade essencial) não significa que a realização da atividade se dê por cessão de mão-de-obra, até mesmo porque o funcionário é da Concórdia e, ao terminar de prestar o serviço, retorna para as dependências da transportadora, ficando à disposição da Concórdia para outros trabalhos.

40. Transcreve o § 3º, do Art. 46, do Regulamento e do Custo da Seguridade Social, aprovado pelos Decretos 356/91 e 612/92, para concluir que não foram prestados serviços continuos e que o segurado/funcionário fica nas dependências da Concórdia. Afirma que a prestação do serviço de transporte, vulgarmente

denominado "frete", engloba a mão-de-obra utilizada para sua execução, a qual é inerente à natureza do serviço.

41. Informa que os valores cobrados já foram devidamente recolhidos pela Concórdia Transportes Rodoviários, consoante comprovantes que anexa, o que, segundo o próprio Fiscal Notificante, extingue o crédito tributário. Transcreve o Art. 156, I, do CTN para afirmar que, se ficasse configurada a solidariedade, estaria extinto o pretenso crédito, vez que a obrigação tributária já foi adimplida pela prestadora dos serviços. Ressalta que a presente NFLD foi lavrada sem a correspondente análise da situação da Concórdia.

42. Transcreve o Art. 150, § 4º do CTN para justificar que as competências abrangidas pela presente NFLD encontram-se fulminadas pela decadência, não mais podendo ser objeto de cobrança pelo INSS e que o Art. 45 da Lei 8.212/91, que estabelece o prazo de 10 (dez) anos para constituir o crédito tributário, fere de morte o Art. 146 da Constituição Federal, visto que só lei complementar poderia tratar de decadência.

43. Do exposto, requer que sejam acolhidas as razões da Concórdia, sendo decretada a total improcedência da NFLD em epígrafe.

Analisando o recurso, este julgador entendeu necessária cópia do acórdão que declarou a nulidade da NFLD nº 32.616.023-0 e, por celeridade processual e tendo em vista que é dever da Administração instruir o processo com os documentos por ela mantidos, conforme artigos 36 e 37 da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, ao invés de converter o julgamento em diligência, buscou o documento através de e-mail ao CRPS. Seguem transcrições:

Lei nº 9.784, de 29/01/1999:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

E-mail:

De: 5ª Câmara do Conselho de Contribuintes [mailto:quintacamara@gmail.com] Enviada em: terça-feira, 16 de junho de 2009 14:10Para: Leonita de Almeida - MPSAssunto: Acórdão do CRPS Leonita,boa tarde!

O Dr Julio está solicitando dos arquivos do CRPS um Acórdão de 2003.

Pertence a empresa Caraiba Metais.

*Acórdão 2428/2003 da antiga 2º CaJ,NFLD 32.616.023-0
ObrigadaAtt, Jackeline Segundo Conselho de Contribuintes 5ª
Câmara de Julgamento Fone: (61) 3412-7715*

*From: Leonita de Almeida - MPS
<leonita.almeida@previdencia.gov.br> Date: 16/06/2009
14:30 Subject: RES: Acórdão do CRPS To: 5ª Câmara do
Conselho de Contribuintes <quintacamara@gmail.com> Cc:
julio.cesar@carf.gov.br*

Encaminho como solicitado.

Acórdão:

*Órgão:02CAJ - Segunda Câmara de Julgamento Tipo do
Processo:Débito Unidade de Origem:04.401 -
DARREC/GERÊNCIA EXECUTIVA SALVADOR - BA Nº de
Protocolo do Recurso: 801/2002 Documento:NFLD - 32.616.023-
0 Unidade Monetária - Valor:R\$ 101.849,30, de 21/01/99
Recorrente(s):CARAÍBA METAIS S/A Recorridos(s):INSS
Assunto:Responsabilidade Solidária Data de Entrega no
JR/CRPS:09/08/2002 Relator(a):Luiz Antônio de Faria
Grangeiro*

*Incluído em Pauta no dia, 10/10/2003 para a sessão nº
02/00336/2003 de 15/10/2003 às 09:00:00.*

Responsável: Fábio Lustosa

EMENTA

*PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - Solidariedade. A não
caracterização da existência de cessão mão-de-obra configura
cerceamento de defesa, que resulta na nulidade do procedimento
fiscal. Anular a NFLD.*

*Inicialmente deve ficar registrada a inexistência de
impedimentos ao conhecimento do Pedido de Revisão da
empresa, bem como das manifestações do INSS em contra-
razões, no sentido de que o Acórdão da 4ª CaJ não deve ser
revisto, vez que “acompanhou a legislação específica que
disciplina a matéria”.*

*Deve também ser levado em conta a determinação do Presidente
do CRPS para que a 2ª CaJ/CRPS processe o Pedido de Revisão
em pauta.*

*Do Cerceamento de Defesa Como já dito, contra a Recorrente
foram lavradas mais de duas centenas de NFLD's, decorrentes
da solidariedade na contratação da prestação de serviços com
cessão de mão-de-obra.*

*Nas primeiras NFLD's por mim julgadas neguei provimento ao
recurso. Posteriormente, quando do julgamento de outras
NFLD's passei a solicitar a realização de diligência para que o
INSS se manifestasse com relação a refiscalização – período
anterior a 11.95, bem como evidenciasse de forma mais precisa*



a existência da cessão de mão-de-obra. Assim, por iniciativa própria, o INSS adotou a diligência determinada pela 2ª CaJ/CRPS, como regra, e então instruiu todos os processos com os respectivos contratos e notas fiscais.

Aqui cabe realçar que as manifestações do INSS por ocasião da diligência limitaram-se a reafirmar a tese da terceirização das atividades normais da empresa e a citação de conceitos relacionados sobre a cessão de mão-de-obra, deixando de fazer a correlação entre a documentação juntada e a caracterização da cessão de mão-de-obra. O INSS chegou a se manifestar em seu pronunciamento que os dois primeiros pressupostos básicos do conceito de cessão de mão-de-obra (colocação à disposição do contratante, nas suas dependências ou de terceiros) estariam “demonstrados de forma inequivoca e pacífica nos contratos”, sem, entretanto, especificar sequer um contrato (fls., cláusula ou outro) em que obteve tal certeza.

A situação é complexa e não se pode perder de vista que não é a simples contratação de um serviço que traz à solidariedade. Esta decorre tão somente da prestação de serviço onde se verifica a existência de cessão de mão-de-obra.

O próprio INSS reconhece em seus atos normativos, que o elenco das atividades que comportam cessão de mão-de-obra especificados na legislação previdenciária (lei e decreto) é meramente exemplificativo, “ou seja, pode haver cessão de mão-de-obra nas atividades arroladas assim como em qualquer outra, desde que haja enquadramento no conceito de cessão de mão-de-obra”. (grifei) – Manual de Fiscalização – MAFISC (Fonte: Sislex)

Dai decorre a necessidade de uma maior precisão na afirmativa do INSS, de que os contratos e serviços relacionados com as NFLD's comportam cessão de mão-de-obra. Não é a presunção de legitimidade da afirmativa fiscal que possibilita o exercício do amplo direito de defesa e sim a motivação e a explicitação que for apresentada. Como poderia a Recorrente se contrapor a afirmativa da existência da cessão de mão-de-obra, se o INSS não apontou, de forma concreta, de onde extraiu tais conclusões. A simples tese de terceirização das atividades normais da empresa não basta, até porque não ficou evidenciado que todos os contratos decorrem das “tais atividades normais”. Voltamos aos procedimentos adotados por esta CaJ, quando do julgamento de outras NFLD's: ocasião em que este Relator passou a analisar os documentos apresentados pelo INSS, buscando, caracterizar através da referida documentação a cessão de mão-de-obra.

Hoje, quando do julgamento de novos processos – conexos, instruídos de forma semelhante, e após diversas discussões com meus pares, entendo que tal procedimento foi equivocado, posto que substitui, ainda que com deficiências, atribuição do INSS. Caberia sim ao INSS configurar a existência da cessão de mão-de-obra com relação a cada um dos contratos e serviços



relacionados com a NFLD em pauta, possibilitando que a Recorrente concordasse ou pudesse contestar satisfatoriamente o que deveria ter sido apresentado.

O INSS procedeu de forma generalizada apresentando um único modelo de Relatório Fiscal, Pronunciamento Fiscal e DN, sem adentrar nas peculiaridades de cada um dos contratos e/ou serviços. Só quando está CaJ reclamou a necessidade de uma melhor caracterização da cessão de mão-de-obra foram apresentados os contratos e outros, ainda assim nenhum esclarecimento foi apresentado, além de teorias. O INSS não conseguiu sair do campo da suposição – tese da terceirização, e dos dispositivos legais para a realidade fática dos contratos ou das prestações de serviços.

Ainda lembro, quando analisei diversos contratos e serviços, ter apontado o que, sob minha ótica, caracterizava ou evidenciava a existência de cessão de mão-de-obra. Reputo, hoje, tal procedimento como intolerável, posto que comporta total cerceamento de defesa. Não cabe a este ou a qualquer outro Conselheiro garimpar nos autos evidências do que foi afirmado pelo INSS de forma genérica. Devemos sim cotejar as afirmativas do INSS, devidamente delimitadas e comprovadas, com as alegações do contribuinte inconformado. Cabe sim, ao INSS, motivar adequadamente suas afirmativas, possibilitando ao contribuinte a perfeita compreensão do que lhe é imputado, viabilizando o exercício do direito inserido no Inciso LV, do Art. 5º, da CF/88.

Portanto, entendo que o melhor desfecho para a NFLD em pauta, é apontar sua nulidade por cerceamento defesa, possibilitando que o INSS, a seu critério refaça o lançamento, sanando a nulidade apresentada. Registro ainda que em alguns contratos e serviços, vislumbrei a existência de cessão de mão-de-obra, entretanto volto a reafirmar que cabe à autoridade lançadora motivar seus atos. Tal decisão resguarda os direitos da autarquia no que se refere a prazo decadencial – Inciso II, do Art. 173, do CTN.

CONCLUSÃO Face ao exposto, voto por CONHECER DO PEDIDO DE REVISÃO DO CONTRIBUINTE e no mérito DAR-LHE PROVIMENTO, anulando o Acórdão nº 04/02342/2002, da 4ª CaJ/CRPS.

Em substituição àquele voto no sentido de CONHECER DO RECURSO do notificado e ANULAR a NFLD em pauta, na forma do voto do acima apresentado.

Luiz Antônio de Faria Grangeiro Representante dos Trabalhadores Decisório N° do Acórdão:

02/02428/2003-Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em sessão realizada hoje, ACORDAM os membros da 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CRPS, por unanimidade, em CONHECER DO PEDIDO DE REVISÃO DO

CONTRIBUINTE e, no mérito, por unanimidade, DAR-LHE PROVIMENTO, anulando o Acórdão nº 04/02342/2002.

Em substituição àquele, ACORDAM os membros da 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CRPS, por unanimidade, em CONHECER DO RECURSO do contribuinte para, então, por unanimidade, ANULAR A NFLD, na forma do voto do(a) Relator(a) e sua fundamentação.

Brasília, 15/10/2003

Mário Humberto Cabus Moreira

Presidente da 02ª Câmara de Julgamento

Fase: 01380 - Anular a NFLD

É o relatório.



Voto

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Relator

Por ser preliminar transcendente, no sentido em que torna prejudicial o exame das demais, inicio com o exame da decadência.

Comparando as datas de constituição do crédito com os períodos levantados, verifica-se de imediato que no novo lançamento, ora sob exame, há período não contemplado na NFLD anulada, fls. 51 e 90, 01/02/1993 a 31/10/1995, não se cogitando, portanto, de aplicação do artigo 173, II do CTN. No caso, resultaria a discussão sobre a aplicação dos artigos 173, I ou 150, §4º do CTN; no entanto, vejo-a como dispensável, já que está comprovado que qualquer que seja a regra decadencial tal período estaria por ela alcançado.

Quanto ao período de 01/11/1995 a 31/05/1998 é que se deve examinar a aplicação ou não do artigo 173, II do CTN. Por essa razão é que solicitei ao órgão responsável pela informação, CRPS, o acórdão que declarou nulo lançamento substituído.

Pelo leitura dos fundamentos, conclusão, decisório e ementa, o lançamento foi anulado por falta de caracterização da cessão de mão de obra. Também, não fez coisa julgada administrativa a qualificação do vício que a anulou como formal. Não há essa expressão em nenhuma parte do acórdão. Apenas se diz no corpo do voto vencedor que pode o órgão fiscalizador refazer o lançamento. Esta parte entendo que é apenas uma orientação. O CRPS não possui precedência hierárquica em assuntos administrativos, padecendo de competência para uma avaliação discricionária sobre a conveniência e oportunidade de se realizar novo lançamento ou não. Exame tipicamente decorrente do poder de polícia administrativa. É aceitável, embora não seja esse meu entendimento, que ao consignar a possibilidade de reconstituição do lançamento estar-se-ia implicitamente considerando que o lançamento tenha sido anulado por vício formal. Mas, vejo aí duas razões principais para não se chegar à mesma conclusão: primeiro porque essa declaração de que novo lançamento pode ser realizado pode ter resultado justamente no entendimento de que o CRPS tivesse competência para isso; segundo porque essa declaração não tem constitui premissa ou fundamento para se chegar à conclusão e que o lançamento é nulo. Vale lembrar ainda, como norma subsidiária que é, o que dispõe o artigo 469, I do CPC:

Art. 469. Não fazem coisa julgada:

I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

Superada essa questão, ingressamos na discussão sobre os vícios formal e material; sobretudo, quanto ao reinício do prazo decadencial para constituição do crédito tributário através de novo lançamento, em substituição ao anterior, declarado nulo.

Quanto ao efeito imediato da existência de vício, por ampla maioria entende o colegiado que o lançamento é nulo, não tendo prosperado a tese de que seria possível, mesmo que reconhecido o prejuízo ao direito de defesa, a complementação do relatório fiscal a fim de

suprir suas omissões. Ou seja, aqui não se rediscutirá a possibilidade ou não de convalidação do ato administrativo de lançamento.

Portanto, é suficiente que o desenvolvimento do tema se atenha, exclusivamente, ao que se entende por vício formal e material; sabendo que para o primeiro o Código Tributário Nacional confere regra especial para a decadência do direito de constituição do crédito tributário:

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A primeira constatação decorre do próprio texto acima: somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício formal; do que me leva a crer que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterruptão, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, para a finalidade deste trabalho, é mais razoável que se identifique o conceito de vício formal, e assim por exclusão se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos, do que procurar dissecá-los, um por um, ou mesmo conceituar o que se entenda por vício material.

Código Civil:

Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.¹ Segundo a mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a 192.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. É um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

"[...]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. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário

Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Abstraindo-se da denominação que se possa atribuir à falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, o que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador (*vício material*) junto com equívocos e omissões na qualificação do autuado, do dispositivo legal, da data e horário da lavratura, apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu (*vício formal*). Nesse sentido:

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. 173, II, do CTN. (Acórdão nº 108-08.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Código Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, anulado por simples vício na formalização.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através da forma válida. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas.

Por todo o exposto, não vejo com estender para o vício do lançamento decorrente da falta de descrição clara e precisa do fato gerador a regra especial no artigo 173,

II, mas tão somente as regras gerais nos artigos 150, §4º e 173, I do Código Tributário Nacional.

No presente caso, qualquer que seja a regra decadencial todo o período do lançamento está por ela alcançado. Portanto, voto pelo provimento do recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 07 de julho de 2009

JULIO CESAR VIEIRA GOMES - Relator