



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

Processo nº 14367.000020/2009-82
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.549 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2013
Matéria CONTRIBUINTE INDIVIDUAL
Recorrente CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE ATLETISMO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

VICIO MATERIAL. NULIDADE.

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.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento por vício material.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Thiago Taborda Simões. Ausente o Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente em parte o lançamento para constituição de crédito tributário sobre valores repassados a atletas, na condição de contribuintes individuais, pela recorrente. O lançamento foi realizado em 12/03/2009 e se refere à contribuição patronal, tendo sido excluídas por decadência as contribuições relativas aos meses de 01 e 02/2009. Seguem transcrições do relatório fiscal e da decisão recorrida:

Relatório Fiscal

O sujeito passivo é uma associação de fins não econômico e não lucrativos, de caráter desportivo, que tem como fim, dentre outras, o seguinte: a) administrar, dirigir, controlar, difundir e incentivar, no país a prática do atletismo, em todos os níveis; b) representar o atletismo brasileiro no exterior, em competições amistosas ou oficiais, observada a competência do COB; c) promover ou permitir a realização de competições interestaduais, regionais, nacionais e internacionais no país.

...

BASE DE CÁLCULO/SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO

2.1 Por questões técnicas e didáticas foram criados dois códigos de levantamentos para centralizarem todos os lançamentos de débito e crédito com relação às rubricas incluídas nesses códigos, que a seguir relatamos cada um deles.

2.2. "AJL - AJUDA DE CUSTO A ATLETAS"

2.2.1. Neste levantamento constam os lançamentos das contribuições devidas pelos segurados contribuintes individuais incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos atletas que participam de competições, em forma de ajuda de custo, no período fiscalizado. Essas contribuições não foram descontadas das remunerações pagas ou creditadas, não foram declaradas nas GFIP's, como também não foram recolhidas, nas épocas próprias, à seguridade social.

2.2.2. As contribuições apuradas neste levantamento foram calculadas através da aplicação do percentual de 11% (onze por cento) sobre as vantagens pagas aos atletas que participam de competições, sob a forma de ajuda de custo - em treinamento ou participação em campeonato. Essas vantagens foram pesquisadas em planilhas apresentadas pelo sujeito passivo, bem como nos lançamentos nas contas que identificam tais registros, nos livros contábeis "Diário" e "Razão".

2.3. "ATL - ATLETAS PROGRAMAS DE NIVELAMENTO"

2.3.1. No presente levantamento constam os lançamentos das

contribuições dos segurados contribuintes individuais incidentes sobre as vantagens pagas aos atletas que participaram de competições, no período fiscalizado. Essas contribuições não foram descontadas das remunerações pagas ou creditadas aos segurados, não foram declaradas nas GFIP's, bem como não foram recolhidas, nas épocas próprias, à seguridade social.

2.2.2. As contribuições apuradas neste levantamento foram apuradas através da aplicação do percentual de 11% (onze por cento) sobre as vantagens pagas aos atletas que disputaram competições nacional e internacional, denominada "programa de nivelamento". Essas vantagens foram pesquisadas em planilhas apresentadas pelo sujeito passivo, bem como nos lançamentos, nas contas que identificam tais registros, nos livros contábeis "Diário" e "Razão". (crifo não existe no original)

Decisão recorrida

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

DECADÊNCIA.

O direito de constituir o crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias, em virtude do reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 pelo Supremo Tribunal Federal (STF) por meio da Súmula Vinculante nº 08 de 12/06/2008, publicada no DJ de 20/06/2008, de observância obrigatória por força do disposto no art. 103-A da Constituição Federal de 1988, regulamentado pelo art. 2º da Lei nº 11.417/2006, extingue-se em 5 (cinco) anos.

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. BASE DE CÁLCULO.

Constitui base de cálculo da contribuição social da empresa, o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços (art. 22, inciso III da Lei nº 8.212/91 e alterações posteriores).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

...

1.6 - AJC - AJUDA DE CUSTO A ATLETAS: referente aos lançamentos das remunerações pagas ou creditadas aos atletas que participaram de competições, em treinamento ou participação em campeonato, sob a forma de ajuda de custo, os quais foram considerados como segurados contribuintes individuais, onde seus dados cadastrais, remunerações, contribuições e outras informações de interesse da RFB não foram declarados nas GFIP's.

1.7 - ATL - ATLETAS PROGRAMAS DE NIVELAMENTO: referente aos lançamentos das remunerações pagas ou creditadas aos atletas, em programa de nivelamento, que

disputam competições nacionais e internacionais, os quais foram considerados como segurados contribuintes individuais e seus dados cadastrais, remunerações e contribuições não foram declarados nas GFIP's.

O processo foi baixado em diligência para que a fiscalização explicasse se os atletas seriam profissionais ou não, para fins do artigo 6º, §8º da IN SRP nº 03/2005:

Toda a análise efetuada se prestou para demonstrar a importância da distinção, entre o atleta considerado profissional e o não-profissional quanto ao seu correto enquadramento como segurado da Previdência Social.

Para formação de convicção desta julgadora quanto a procedência ou não do presente lançamento, necessário se faz que a Autoridade Fiscal se pronuncie quanto à formação profissional ou não dos atletas discriminados no Relatório de Lançamentos - RL.

Em resposta, assim se pronunciou a fiscalização:

1.1. Ao analisarmos os documentos que nos foram apresentados durante a auditoria fiscal concluímos que os atletas que constam nominalmente do Relatório de Lançamentos - RL dos processos em epígrafe têm a formação profissional;

1.2. Tivemos esse entendimento através de uma conclusão óbvia, uma vez que como brasileiro não poderíamos desconhecer os nomes que constam do RL que são conhecidos na história do esporte brasileiro e porque não dizer na história do mundo dos esportes. Os nomes a qual me refiro são, por exemplo: Claudinei Quirino da Silva, Joaquim Carvalho Cruz, Robson Caetano da Silva, Jadel Gregório, Vanderlei Cordeiro de Lima, etc;

Contra a decisão, a recorrente reitera suas alegações iniciais, ora transcritas:

1 - O termo do presente auto de infração é insubsistente, pois não incide a contribuição para terceiros exigida sobre valores repassados e autorizados por lei, a título de incentivo material", a atletas não-profissionais, de resto sendo indevido, portanto, o valor do principal e acréscimos perseguidos nestes autos;

2 - A visão estreita e fiscalista denotada pela estrutura do presente auto de infração não se conforma com o standard ou o modelo de política pública adotado para o desporto nacional, por imposição constitucional (art. 217), a partir da compreensão de que é dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não formais, como direito de cada um;

3 - A Carta Política do país, como sabido, deve ser entendida de acordo com a mensagem ideológica que a envolve, que não se confunde com a vontade do legislador e muito menos com a vontade ou interpretação do agente público.

4 - De todos os modos, a interpretação da Primeira Norma Posta e da legislação que a ela está subordinada há de ser, por óbvio,

dinâmica, para que possa adaptar-se à realidade social vivenciada no momento da aplicação dos princípios e comandos estabelecidos pelo ordenamento jurídico do qual elas fazem parte.

5 - Dai a necessária adesão a ideologia dinâmica da interpretação e a visualização do direito como instrumento de mudança social, até o ponto em que o direito passa, ele próprio, a ser concebido como uma política pública.

6 - Nessa perspectiva, não há o benefício da dúvida, que deve ser compreendida, em toda a sua multifacetada histórica forma, a política pública voltada particularmente para o desporto nacional não profissional.

7 - Compreendido no conceito determinado e finalístico de política pública, vale dizer, sem fim econômico ou lucrativo, senão com largo alcance sócio-cultural integrativo- educacional, é que a Constitucional aponta o "tratamento diferenciado" como instrumento e força matriz e motriz necessários ao desenvolvimento do desporto nacional, fomentado e praticado de modo não profissional.

8 - Para a adequada interpretação deontológica da legislação reguladora do desporto, com as vênias de estilo, se mostra irrelevante a fiscalização "codificar" ou conferir conceitos indeterminados para tentar transmutar a natureza jurídica, para fins de incidência da contribuição previdenciária, do incentivo material outorgado, por força de lei, a atleta não profissional.

9 - De efeito, entende a impugnante que, independentemente do nomen jûris que se empreste ao incentivo material conferido ao atleta não profissional, o valor financeiro repassado pela Confederação Brasileira de Atletismo não poderá ser considerado legitimamente como fato gerador e base de cálculo da contribuição previdenciária.

10 - Salta aos olhos o tratamento diferenciado, fundado no discrimem positivo contido no inciso III do art. 217 da Constituição-cidadã, que a Lei nº 9.615/98 conferiu ao desporto praticado de modo profissional e o exercitado de modo não-profissional, a exemplo do atletismo - na lei não se contém palavras ou expressões inúteis, e que se não a cumpre reverenciando-lhe a forma senão atendendo a finalidade para a qual fora promulgada:

...

11 - No contexto da autuação impugnada, não há pagamento de remuneração ou salário que dê nascimento a obrigação e recolhimento de contribuição previdenciária e, por via de efeito, de preenchimento de GFIP e recolhimento de FGTS.

12 - O que, no fundo há, entre a CBAAt e os atletas não-profissionais, é um termo de compromisso por meio do qual a entidade desportiva que administra o desporto não profissional e os atletas não-profissionais somam esforços e se comprometem mutuamente a preparar atletas para participar de disputas olímpicas e não-olímpicas em sede nacional e internacional.

Aliás, como previsto estatutariamente e com o seu caráter público e notório a independer de prova (CPC art. 334, I).

13 - Na hipótese em debate, sequer existe a figura do contrato de prestação de serviços regulado pelo Novo Código Civil, de resto a não poder o valor dos incentivos materiais, por lei, repassado a atleta não profissional, constituir legítimo fato gerador da debatida contribuição previdenciária.

14 - Ora, se é elemento essencial do fato gerador da contribuição social em discussão, que o serviço seja prestado, mediante pagamento, ao sujeito passivo da obrigação - "incidentes sobre remunerações pagas creditadas aos atletas que participam de competições...", indevida é a exação porque, no caso, não há obrigação recíproca de prestação de serviço e da consequente contraprestação financeira.

15 - O que há é um recíproco compromisso-esforço maior, impessoal e republicano, todo voltado para, superadas as dificuldades ainda presentes no desporto nacional não-profissional, sem investimentos privados e poucos incentivos governamentais, aumentar a auto-estima nacional com a busca de resultados especialmente olímpicos.

16 - Nesse contexto, o propósito fiscalista de tentar caracterizar o incentivo financeiro como "remuneração paga" pela CBA, ora impugnante, por serviços a ela prestados pelos atletas que exercitam livre prática desportiva de modo não-profissional, mais do que ofender o comando da finalidade ínsito e expreso no texto constitucional que autoriza a destinação de recursos públicos para fomentar o desporto realizado de modo não-profissional, frustra a possibilidade de se conferir, também como ordena a Lei Maior, "tratamento diferenciado para o desporto profissional e o não-profissional".

17 - Sob a perspectiva da leitura estritamente técnica do Direito Tributário, data vênia, também agredido restaria o princípio da tipicidade fechada, pois pretender dar ao atleta não-profissional incentivado por lei, e sem relação de trabalho ou emprego, o mesmo tratamento jurídico dado ao atleta profissional regulado por relação formal de contrato de trabalho, além de ofender o princípio da razoabilidade/proporcionalidade afasta a possibilidade concreta de se dar efetividade ao tratamento jurídico diferenciado ditado pela CF entre o desporto praticado de modo profissional, caracterizado pela remuneração pactuada em contrato formal de trabalho entre o atleta e a entidade de prática desportiva, e o exercitado de modo não profissional, identificado pela liberdade de prática e pela inexistência de contrato de trabalho, sendo permitido o recebimento de incentivos materiais e de patrocínio (redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000).

18 - A evidência, por isso, que a pretensão de atribuir a incidência da contribuição previdenciária na hipótese dos autos decerto constituiria inaceitável anomalia injusta, porque se estaria criando um tributo por analogia, o que é inadmissível na

sarea do Direito Tributário. Seria o mesmo que invadir a tipicidade fechada do Direito Penal.

19 - De fato, na medida em que a fiscalização equipara por analogia "incentivo material" outorgado por lei a atleta que pratica o atletismo de modo não profissional, sem relação de contrato formal e sem contraprestação financeira correspondente, está a exercitar mais do que equivocada interpretação, pois assume imprópria função de legislador positivo porque estaria criando hipótese de incidência tributária inexistente no sistema jurídico posto.

20 - Diante de eventual antinomia jurídica, a aplicação de regra de lei especial, no particular a Lei 9.615/98 (art. 3º, com a redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000), bloqueia a incidência de regra disposta em lei geral (Lei nº 8212/91), tanto mais porque, no caso estudado, aquela (lei especial) expressamente excepciona esta (a lei geral) com fundamento no art. 217, III, da CF), a outra conclusão lógico-jurídica não se pode chegar senão a de que a insubsistência do auto de infração impugnado deve ser decretada.

21 - Sobre não haver contrato formal de trabalho ou relação de emprego entre a CBAte e o atleta não-profissional, na forma da legislação de regência, o atleta de que se trata não pode ser considerado trabalhador autônomo, temporário ou avulso (i) porque não presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego, (ii) porque não exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não, (iii) porque não tem vínculo de trabalho temporário regulado em lei específica.

22 - Na linha de coerência exposta, diga-se, ainda, que o atleta não profissional em debate e muito menos a CBAte estariam enquadrados no regime jurídico prescrito no art. 28, c/c os artigos 41 e 94 da Lei nº 9.615/98, posto como regime jurídico reservado e aplicável apenas a atletas profissionais, assim entendidos aqueles que possuem contrato de trabalho a prazo determinado com entidade de prática desportiva profissional (v.g., clube de futebol), nunca com entidade de administração do desporto não profissional sem fim econômico ou sem fim lucrativo.

23 - O incentivo material repassado pela CBAte como natureza de estímulo a atleta não-profissional está afastado do conceito técnico-jurídico-econômico de caráter remuneratório, para fins de incidência, também, de contribuição previdenciária.

24 - E que, como sabido, cada espécie de obrigação (principal ou acessória) identifica um fato gerador, apontando o momento de sua ocorrência. Expressa ou representa a subsunção da norma legal ao fato empiricamente implementado, que reflete a hipótese de incidência prevista na norma. Por isso que todos os direitos e deveres jurídicos são consequência da incidência de uma determinada norma, que atua quando ocorre concretamente a situação que descreve. Decorre do princípio constitucional

inscrito no art. 5º, II: "ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

25 - Decorre disso, como corolário da legalidade, que o princípio da tipicidade, especialmente da tipicidade fechada insita ao Direito Tributário, demanda a descrição pormenorizada do fato capaz de atrair o vínculo jurídico, exigindo a previsão de cada um de seus elementos configuradores, tais como o próprio fato gerador, o momento em que se considera implementado, o lugar de sua ocorrência, entre outros. No caso, como já demonstrado, pretender equiparar o atleta que, estimulado e incentivado por lei à prática do desporto de modo não-profissional, a trabalhador autônomo, temporário ou avulso, leva a inevitabilidade de duas conclusões, ambas ao desamparo do modelo normativo posto, pois, data venia, cuida-se de interpretação forçada ou forma obliqua e imprópria de instituir tributação com flagrante ofensa ao princípio da reserva legal.

26 - Decerto, porque como ensinam os doutos, só é típico o fato que se ajusta rigorosamente a hipótese descrita, com todos os seus elementos, pelo legislador, que desenganadamente não é a hipótese dos autos.

27 - Em razão de cada um e por todos os argumentos juntos, evidenciados os fatos e fundamentos que sustentam a presente defesa, requer-se digne Vossa Senhoria de determinar o recebimento e seu respectivo processamento, para efeito de reconhecer a insubsistência do termo do Auto de Infração impugnado, porque não incide a contribuição para terceiros exigida sobre valores repassados e autorizados por lei, a título de "incentivo material", a atletas não-profissionais, de resto sendo indevido, portanto, a valor do principal e acréscimos perseguidos nestes autos.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Atendidos os pressupostos de admissibilidade do recurso, dele conheço e passo ao seu exame.

Pagamentos a atletas

Examinando as provas trazidas aos autos pela fiscalização, em especial o relatório fiscal, e as alegações da recorrente, não é possível, independentemente do nome atribuído pela fiscalização aos valores pagos, compreender-se a natureza jurídica desses pagamentos. Embora não tenha a fiscalização considerado esses pagamentos como salários, já que não caracterizou os atletas como segurados empregados mas como contribuintes individuais, é importante que se não ignore a finalidade da recorrente como entidade responsável pelo desenvolvimento do atletismo no país, o que para tanto é necessária a realização de competições em todas as regiões do país e no exterior. A entidade arrecada recursos para o custeio dessas competições, sem fins lucrativos. Dentre essas despesas, também são necessários pagamentos para atender às viagens dos atletas, treinamento, alimentação especial e tudo mais que torna o atletismo brasileiro um esporte reconhecido nacional e internacionalmente.

Independentemente do exame da relação jurídica dos atletas com o Confederação Brasileira de Atletismo, ora recorrente, devem ser examinadas as finalidades dessas despesas. A fiscalização inclusive as denomina de *AJUDA DE CUSTO A ATLETAS* e *ATLETAS PROGRAMAS DE NIVELAMENTO*. De qualquer forma, não trouxe no relatório explicações sobre esses pagamentos, de forma que se constate uma remuneração pelo exercício das atividades desportivas ou para participação nas competições, viabilizando-a.

Daí, entendo que o lançamento contém vício insanável de nulidade em seus fundamentos que culmina na exclusão dos levantamentos que o integram.

Vício material

Quanto à natureza do vício insanável, no Código Tributário Nacional há regra expressa de decadência quando da reconstituição de lançamento declarado nulo por vício formal. Daí a relevância e finalidade da qualificação dos vícios que sejam identificados nos processos administrativos fiscais:

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.

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.

Ou seja, 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 ininterrupção, 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 seu magistério, 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.

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

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

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.

No presente caso, o vício está na própria verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, o que pertence ao núcleo material da autuação.

Em razão do exposto, voto pelo provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento por vício material.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes