



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 15504.000929/2008-09  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-007.304 – 2ª Turma  
**Sessão de** 24 de outubro de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PRAVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PROSEGUR ADMINISTRACAO DE RECEBIVEIS LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/1997 a 31/10/2005

DEFICIÊNCIA NA DESCRIÇÃO DOS REQUISITOS  
CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO.  
INSUFICIÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. VÍCIO FORMAL.

A deficiência na descrição dos requisitos ensejadores da relação de emprego consiste em insuficiência de motivação que, em não havendo a possibilidade de complementação, enseja a anulação do lançamento por vício 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, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva (relatora), Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de lançamento que compreende o período de 01/1999 a 10/2005, tendo sido o contribuinte cientificado em 28/12/2007 (fls. 01).

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão nº 2402-003.157, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF em 17/10/2012, interpôs recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Segue abaixo a ementa do acórdão recorrido:

*“REENQUADRAMENTO DE SEGURADOS AUTÔNOMOS NA CONDIÇÃO DE EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA PRESENÇA DO VÍNCULO DE EMPREGO. ÔNUS DA FISCALIZAÇÃO. LANÇAMENTO NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.*

*O reenquadramento de segurados autônomos para a qualidade de empregados deve ficar devidamente demonstrada no relatório fiscal da infração, de forma a permitir o pleno conhecimento ao contribuinte dos fatos geradores das obrigações tributárias a que está sujeito, em respeito às disposições do art. 142 do CTN. Uma vez que a fiscalização não demonstrou a ocorrência cumulativa dos requisitos ensejadores da caracterização de uma efetiva relação de emprego, o lançamento merece ser anulado, diante da ausência de demonstração da ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias lançadas.*

*CARACTERIZAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. PRECLUSÃO.*

*A ausência de impugnação específica da matéria em sede de impugnação atrai a necessidade de reconhecimento da preclusão, nos termos do art. 17 do Decreto 70.235/72*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.”*

*A decisão foi assim registrada:*

*“Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso por vício material nos levantamentos relativos à caracterização de segurados empregados. Vencido o conselheiro Ronaldo de Lima Macedo que entendera se tratar de vício formal. ”*

Em seu recurso especial, a PGFN suscita divergência de interpretação da legislação tributária quanto à identificação da espécie do vício que ensejou a declaração de nulidade de parte do auto de infração contido nos presentes autos.

De fato, em situações semelhantes, em que não restou devidamente demonstrado o enquadramento de segurados autônomos na condição de empregados, o aresto recorrido anulou o lançamento por vício material, enquanto que o paradigma vislumbrou a ocorrência de vício formal.

**Acórdão n.º 2302-00.308**

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Data do fato gerador: 03/07/2006*

*CARACTERIZAÇÃO EMPREGADO, VÍCIO NO RELATÓRIO FISCAL INCOMPLETO.*

*Não se pode confundir o órgão fiscalizador com o julgador Cabe à Receita Federal fiscalizar e lançar os tributos, e cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF a tarefa de verificar a regularidade da decisão de primeira instância, e não efetuar ou complementar o lançamento.*

*A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto n.º 70.235).*

*A descrição implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo ter os elementos suficientes para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do Fisco. De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova produzida no processo é a verdade possível, isto é, aquela suficiente para o convencimento do juízo.*

*Auto de infração anulado.*

*Crédito Tributário Exonerado.”*

Na hipótese em apreço, a ausência de motivação, 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 existiu.

Como já salientado, trata-se de suposto vício na descrição fática que, em nada interferiu na configuração do crédito tributário (em todos os seus elementos).

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

Em seu recurso especial, a PGFN suscita divergência de interpretação da legislação tributária quanto à identificação da espécie do vício que ensejou a declaração de nulidade de parte do auto de infração contido nos presentes autos.

Para o Direito Tributário, essa questão de compreender e identificar se o vício é formal ou material tem grande relevância, porque o Código Tributário Nacional CTN, nos casos de vício formal, prolonga o prazo de decadência para constituição de crédito tributário, nos termos de seu art. 173, II:

*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.*

Mas antes de adentrar nesse tema, é preciso apresentar as circunstâncias do caso concreto. Para tanto, transcrevo em parte do decisum do acórdão recorrido:

*As razões que levaram e justificaram a conclusão da fiscalização que estavam presentes os pressupostos de caracterização do vínculo de emprego, assim foram apontados pelo fiscal, transcrevo (fls. 317/318):*

*No caso dos cursos de suplência, os segurados empregados estavam sujeitos ao cumprimento de horário, controle da carga horária das matérias dadas e totalmente vinculados ao programa de conteúdo didático e controles e normas pré-estabelecidas pelo MEC – Ministério de Educação e Cultura, procedimentos estes que estão sujeitas todas as escolas que ministram cursos de suplência e fundamental. O mesmo ocorre com o curso de vigilantes onde a vinculação e a observação de normas editadas pelos competentes órgãos federais, também não permite a autonomia. Assim sendo, estes segurados não poderiam exercer seu trabalho de maneira autônoma e eventual, caracterizando assim a subordinação e a não eventualidade.*

*O valor salarial recebido foi calculado por aula dada, variando de acordo com as disciplinas aplicadas caracterizando assim uma política de remuneração da empresa em relação a esses segurados.*

*A empresa, mantém registrado como segurados empregados em quadros fixos na empresa, apenas os empregados referente à parte administrativa.*

*Sendo assim, face ao acima exposto, constata-se, que os cargos exercidos pelos trabalhadores acima citados, fazem parte da estrutura organizacional da empresa e, conseqüentemente, as atividades desempenhadas estão subordinadas a sua política administrativa, produtiva e econômica e seguem a uma rígida subordinação à uma legislação normativa, tanto no caso dos cursos de suplência, quanto no vigilantes, sendo que sem que o trabalho dos mesmos estivessem vinculados a um controle de assiduidade e subordinação, combinado com uma política salarial adequada, a empresa não conseguiria exercer seu objetivo social.*

*As funções exercidas não se revestem da eventualidade pretendida, eis que de necessidade permanente no exercício das atividades empresariais, uma vez que os cursos de treinamento e de ensino fundamental são continuos e há necessidade do desempenho destes profissionais, que inclusive, tem que ter formação técnica e especialização específica.”*

Da análise do relatório fiscal da infração percebe-se que a fiscalização justificou a presença dos requisitos ensejadores da relação de emprego de forma superficial, nem mesmo preocupando-se em demonstrar a ocorrência cumulativa de todos eles.

Ora, a meu ver, a aferição da existência da subordinação e mesmo da não eventualidade não foram detidamente levadas a efeito em face da recorrente, mas assim consideradas pelo fato de todo o conteúdo didático e necessidade de controle das horas aulas a serem ministradas estarem sujeitas à normas editadas pelo MEC.

A meu ver, deveria a fiscalização ter comprovado tais pressupostos da relação de emprego relativamente à relação recorrente e professor, e não tê-la por caracterizada em decorrência do curso ofertado possuir normatividade disciplinar ou mesmo curricular determinada pelo MEC, situação de ocorrência em todos os cursos ministrados em quaisquer áreas de formação de profissional.

A alegação de que havia necessidade de cumprimento de horário, me parece relacionar-se mais ao fato de que existia um número mínimo de horas aula a serem ministradas aos alunos do curso, mas não que de fato havia a exigência de horário de entrada e saída dos professores do estabelecimento da recorrente para que ali exercessem suas atividades. Mais uma vez, a comprovação de tal requisito, afastou-se da relação recorrente professor, esta que deveria ter sido minuciosamente analisada e descaracterizada pela fiscalização, de sorte que estivesse justificado o lançamento.

Não cabe, dessa forma, a consideração da necessidade de que os professores deveriam observar ditames determinados por Lei, exatamente pelo fato de que o exercício de toda profissão detém limites especificados por leis, regulamentos ou mesmo qualquer outra norma em vigor. Tal fato, não tem o condão de caracterizar a subordinação, condição esta que a meu ver, deve emergir da relação havida entre o empregado e empregador, liame contratual do qual se afastou a fiscalização.

Também não comungo do entendimento de que o exercício de atividade que se caracterize como atividade fim da recorrente, por si só, teria o condão de ensejar a caracterização de uma relação de emprego. De fato a legislação contempla o exercício profissional sobre a forma de emprego ou mesmo prestação de serviços, não fazendo expressa alusão a qual ou quais profissões estariam automaticamente sujeitas a uma ou outra normatividade.

A todo momento o que se verifica é a necessidade da análise da natureza e condições em que são exercidas as funções designadas ao trabalhador, para que então da efetiva realidade fática se depreenda existirem elementos aptos e suficientes a aferir se ali está caracterizada verdadeiramente uma relação de emprego ou se o serviço de fato era prestado com independência, e de forma autônoma.

No caso dos autos, a apurada análise do relatório fiscal, da forma como foi elaborado não convence acerca da real natureza da relação da prestação de serviços entre a recorrente e os professores ser uma efetiva relação de emprego. O fiscal deixou de observar aquilo o que disposto no art. 142 do CTN, não trazendo a lume prova suficiente que a meu ver justificasse a descaracterização da relação havida na contratação dos professores. Exemplo claro é o fato da caracterização da subordinação e não eventualidade terem sido aferidas diante de elementos alheios à forma de prestação de serviços entabulada.

Adentrando propriamente na questão da análise do vício que ensejou a declaração de nulidade em relação a alguns itens do auto de infração, registro novamente que a compreensão e identificação da espécie desse vício (formal ou material) tem particular importância no âmbito do Direito Tributário, porque o Código Tributário Nacional prolonga o prazo de decadência para a constituição de crédito tributário que tenha sido cancelado por vício formal em sua constituição (CTN, art. 173, II).

Os prazos de decadência tem a função de trazer segurança e estabilidade para as relações jurídicas, e é razoável admitir que o prolongamento desse prazo em favor do Fisco, em razão de erro por ele mesmo cometido, deve abranger vícios de menor gravidade.

Com efeito, o sentido do CTN não é prolongar a decadência para todo o tipo de crédito tributário, mas apenas para aqueles que tenha sido anulados por ocorrência de "vício formal" em sua constituição.

Nem sempre é tarefa fácil distinguir o vício formal do vício material, dadas as inúmeras circunstâncias e combinações em que eles podem se apresentar.

O problema é que os requisitos de forma não são um fim em si mesmo. Eles existem para resguardar direitos (p/ ex., o direito ao contraditório e à ampla defesa). É a chamada instrumentalidade das formas, e isso às vezes cria linhas muito tênues de divisa entre o aspecto formal e o aspecto substancial das relações jurídicas.

É esse o contexto quando se afirma que não há nulidade sem prejuízo da parte.

Nesse sentido, vale trazer à baila as palavras de Leandro Paulsen:

*Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV,*

*da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo.*

*(PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)*

No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato.

O vício formal não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode referir-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico tributária.

O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/conteúdo da relação jurídico tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. CTN, art. 142).

Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanear o vício detectado, é um referencial bastante útil para se examinar a espécie do vício.

Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o vício é formal. Isso é um sinal de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico tributária.

In casu, entretanto a formalização do auto de infração em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235).

A descrição implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo **ter os elementos suficientes** para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do Fisco. De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova produzida no processo é a verdade possível, isto é, aquela suficiente para o convencimento do juízo

O vício é material quando relacionado aos aspectos intrínsecos da hipótese de incidência tributária descritos no art. 142, *caput*, do CTN (aspecto material = identificação do

fato gerador e determinação da matéria tributável, aspecto quantitativo = cálculo do montante do tributo devido e aspecto pessoal passivo = identificação do sujeito passivo)

Nos termos do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972:

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*

Outrossim, no âmbito infralegal, a competência para realização do lançamento é estipulada pelos arts. 241 e 243 do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil - Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012.

Ademais, não se pode confundir o órgão fiscalizador com o julgador Cabe à Receita Federal fiscalizar e lançar os tributos, e cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF a tarefa de verificar a regularidade da decisão de primeira instância, e não efetuar ou complementar o lançamento.

Como sabido, qualquer ato administrativo manter coerência entre os fatos/conduas descritos e seus fundamentos legais, conforme bem se depreende da lição de Di Pietro ao explicar que “o princípio da motivação exige que a Administração Pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões”. Com efeito, não basta identificar a conduta objeto do ato, mas sim qualificar devidamente aquela conduta dentro da norma supostamente violada e apta a gerar a cobrança fiscal, inclusive sob pena de violação à legalidade.

Por tudo o que se disse, não há como reconhecer aí a ocorrência de um vício formal. Nesse sentido, destaco o acórdão nº 9101-002.146, proferido pela 1ª Turma da CSRF:

*NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.*

*Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração (base impositiva); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício formal.*

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, NEGO-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva

## Voto Vencedor

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

Não obstante as razões suscitadas pela i. Relatora, entendo que as normas afetas à matéria conduzem a conclusão diversa acerca do vício apontado na decisão recorrida.

De acordo com o Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (fls. 320/328) a atividade desempenhada pela empresa autuada é ministrar cursos de formação de vigilantes e extensão para a formação de profissionais de referida área em segurança privada. Além disso, no período relativo ao lançamento, eram também ministrados os denominados cursos de suplência, isto é, ensino fundamental e médio oferecidos a empregados do grupo e a membros da comunidade.

Prossegue a autoridade autuante informando que, quanto aos cursos de suplência (ensino fundamental e médio), os segurados caracterizados como empregados estavam sujeitos ao cumprimento de horário, controle de carga horária das matérias por eles ministradas e totalmente vinculados aos conteúdos definidos pelo Ministério da Educação, bem assim aos controles e normas previamente estabelecidos por aquele órgão, a exemplo do que ocorre com as escolas em geral. De modo semelhante, os cursos de vigilantes estavam sujeitos a normas editadas pelos órgãos federais competentes, o que impossibilitava os segurados que os ministravam de exercer suas atividades de forma autônoma ou eventual.

Constatou-se com isso que os cargos exercidos pelos segurados em questão integram a estrutura organizacional da empresa e que as atividades por eles desempenhadas estão diretamente vinculadas à política administrativa, produtiva e econômica do sujeito passivo. Somando-se a esses aspectos o fato de a empresa manter uma política remuneratória específica, fixada por hora aula, tem-se, conforme afirma o Fisco, uma relação laboral que obedece aos pressupostos prescritos no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT.

A despeito do entendimento exprimido no Relatório Fiscal, a 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Acórdão 2402-003.157, concluiu que a Fiscalização não logrou demonstrar a caracterização do vínculo de emprego, razão pela qual resolveu anular o lançamento por vício material.

Embora esteja de pleno acordo com as conclusões advindas da decisão de primeira instância administrativa (fl. 9307/9318), que, no presente caso, considerou os fundamentos trazidos no Relatório Fiscal e os elementos de prova carreados aos autos como suficientemente aptos a caracterizar o vínculo laboral, a matéria devolvida à apreciação deste colegiado diz respeito à índole do vício que ocasionou a anulação do lançamento. Assim, a presente análise partirá do pressuposto de que houve, de fato, o vício apontado na decisão recorrida, e se deterá a estabelecer a natureza desse vício.

Reitere-se que a justificativa indicada na decisão recorrida para a anulação da NFLD foi a de que “a fiscalização justificou a presença dos requisitos ensejadores da relação de emprego de forma superficial”, ou seja, o vício apontado refere-se a defeito na descrição dos fatos configuradores da infração.

Pois bem. De acordo com o inciso III do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, a descrição dos fatos é elemento essencial ao lançamento do crédito tributário. Veja-se:

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

Cabe observar que os requisitos elencados no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 são aqueles tido como necessários à formalização da autuação. O erro ou a omissão em relação a tais requisitos, a depender de sua relevância para a exteriorização do ato de lançamento, pode ser suprido no curso do processo administrativo fiscal ou ocasionar a sua anulação, mas por vício de forma e não por vício material como indicado na decisão fustigada.

Veja-se, por exemplo, o caso em que há omissão quanto à indicação data e hora da lavratura do auto de infração, sua ocorrência pode ser suprida simplesmente pela data da ciência da autuação pelo sujeito passivo. Aliás, esse entendimento restou, inclusive, consolidado na esfera administrativa com a edição da Súmula Vinculante CARF nº 7, de observância obrigatória por todos os órgãos da Administração Pública Federal:

***Súmula CARF nº 7. A ausência da indicação da data e da hora de lavratura do auto de infração não invalida o lançamento de ofício quando suprida pela data da ciência.***

De modo diverso, a falta de indicação da autoridade responsável pela autuação, por se tratar de omissão de maior vulto, acarreta, de pronto, a anulação da notificação de lançamento, mas por vício formal. Tal entendimento também está consolidado em âmbito administrativo a partir da Súmula Vinculante CARF nº 21, cuja transcrição mostra-se imperiosa:

***Súmula CARF nº 21. É nula, por vício formal, a notificação de lançamento que não contenha a identificação da autoridade que a expediu.***

De outra parte, como elemento necessário à caracterização da infração, a descrição dos fatos, consoante muito bem exposto no Acórdão nº 2302-00.308, de 2/12/2009, “*implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo ter os elementos suficientes para demonstração, pelo menos, da verossimilhança das alegações do Fisco*”. Constatado que o ato administrativo consubstanciado no lançamento não se reveste dessa formalidade essencial, a notificação de lançamento não há como prosperar em face da insuficiência de motivação.

Não obstante, importa fazer a adequada distinção entre insuficiência motivação e falta de motivo. Motivo é a situação de fato ou de direito que determina ou autoriza a realização do ato administrativo. Em se tratando de lançamento de crédito tributário, a inexistência de motivo implica incorrência do fato gerador da obrigação respectiva. Em outras palavras, a ausência de motivo acarreta a nulidade absoluta do ato e impossibilita sua correção até mesmo mediante a realização de novo lançamento.

A motivação, por seu turno, consiste na exteriorização dos motivos que conduziram o agente público à realização do ato. É a demonstração pormenorizada da existência dos pressupostos autorizadores de sua prática. Subsistindo o motivo, torna-se possível a correção de eventual lapso na motivação.

É nesse sentido o art. 55 da Lei nº 9.784/1999:

*Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.*

Ademais, conforme destacado no Recurso Especial, não há na decisão recorrida qualquer argumento que aponte para a não ocorrência do fato gerador, o que deu causa à proposita nulidade foram tão-somente hipotéticos problemas relacionados à carência na descrição dos fatos que deram azo à autuação.

Dito isso, entendo que eventual deficiência na motivação do ato de lançamento poderia até ser resolvida com a correção do vício, por meio de diligência ao órgão preparador com vistas à complementação do relatório fiscal, sendo desnecessário recorrer ao mecanismo estabelecido na Súmula CARF nº 21, que previu, na situação a que se refere, a necessidade de anulação de notificação de lançamento, por vício formal. Por certo, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento não adotou tal medida (de converter o julgamento em diligência para a complementação do relatório fiscal) por entender não ter havido qualquer problema na descrição dos fatos que culminaram na NFLD.

Contudo, vejo como desnecessárias maiores digressões a esse respeito neste momento processual, pois o que aqui se discute é a natureza do vício que ocasionou a anulação da Notificação Fiscal de Lançamento, não havendo espaço para a convalidação do feito fiscal, mediante complementação do Relatório Fiscal.

Assim, partindo do pressuposto de que o ato está, de fato, contaminado por vício de nulidade, considero ser essa de índole formal.

### **Conclusão**

Ante o exposto voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho