



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

Processo n° 16045.000358/2007-31
Recurso n° 162.800 Voluntário
Acórdão n° 2401-01.340 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de agosto de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente HOSPITAL SÃO LUCAS DE TAUBATÉ S/C LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/1991 a 31/12/1996

DEFEITO EM ELEMENTO ESSENCIAL DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

A falta de precisão na descrição dos fatos geradores é considerado vício material, por atingir elemento essencial do lançamento.

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. PRAZO PARA CONFECÇÃO DE NOVO LANÇAMENTO.

Havendo a declaração de nulidade por vício material, o fisco dispõe de cinco anos contados do fato gerador ou do primeiro dia do exercício seguinte aquele no qual o lançamento poderia ter sido efetuado, para reconstituir o crédito anteriormente invalidado.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em declarar a decadência da totalidade das contribuições apuradas. Vencida a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que votou por aplicar o art. 173, II do CTN.

ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente


KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO – Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se da Notificação de Lançamento de Débito - NFLD nº 37.037.586-6, de 12/07/2007, posteriormente cadastrada na RFB sob o número de processo constante no cabeçalho, a qual refere-se às contribuições para a Seguridade Social correspondentes à parte de empregados e à parte da empresa; inclusive ao financiamento da complementação das prestações por acidentes de trabalho, e as destinadas aos Terceiros.

De acordo com o relatório da auditoria, fls. 61/69, o crédito em questão foi lançado em substituição à NFLD nº 35.388.993-8, anulada por decisão da Quarta Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS.

Salienta-se ainda que a Secretaria da Receita Previdenciária, inconformada com a decisão acima citada, aviou pedido de revisão de acórdão, cujo julgamento do CRPS foi pelo não conhecimento do recurso por unanimidade.

Assevera o fisco que as contribuições lançadas incidiram sobre as remunerações pagas a médicos segurados empregados e não lançadas em folhas de pagamento e sobre as remunerações pagas a médicos que a empresa não considerava empregados, mas cuja atuação na empresa revelava os pressupostos jurídicos que caracterizam a relação de emprego.

O contribuinte foi cientificado da exigência em 12/07/2007 e, dentro do prazo regulamentar contestou o lançamento através do instrumento de fls. 138/376, cujas razões não foram acatadas pela Delegacia de Julgamento - São Paulo II, fls. 380/399, que declarou procedente o lançamento.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, fls. 405/, no qual alega, em síntese, alega que:

a) tempestividade do recurso e não cabimento do depósito para garantia de instância;

b) é inaplicável na espécie o inciso II do art. 173 do CTN, uma vez que a NFLD anterior foi anulada por vício material;

c) mesmo no lançamento anterior, as contribuições já se encontravam parcialmente decaídas, nos termos do § 4.º do art. 150 do CTN, posto que a sua ciência se deu em dezembro de 2001;

d) o INSS e agora a RFB não têm competência para estabelecer vínculo empregatício;

e) inobstante a anterior anulação da NFLD, permanece o lançamento eivado de nulidade, eis que o fisco apenas tece "considerações teóricas", insuficientes para demonstrar uma suposta exigência de vínculo empregatício. Tal fato caracteriza cerceamento ao seu direito de defesa;

f) a multa aplicada possui caráter confiscatório, contrariando o que dispõe o texto constitucional;

g) a aplicação da taxa de juros SELIC para fins tributários revela-se inconstitucional.

Ao final, pede a reforma da decisão de primeira instância, para que se declare improcedente o lançamento ou reconheça-se a decadência das contribuições lançadas. Não sendo esse o entendimento, requer que os acréscimos legais sejam aplicados em conformidade com a Constituição Federal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Iniciemos pela alegação de decadência das contribuições lançadas em razão da suposta inaplicabilidade do art. 173, II, do CTN. Essa questão passa necessariamente pela verificação de que tipo de vício levou o CRPS a anular a NFLD que foi substituída pela que ora se julga.

Vale a pena transcrever o aludido dispositivo:

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.

(..)

Vê-se, assim, que o legislador restringiu a aplicação da contagem do prazo decadencial por esse dispositivo aos casos em que a nulificação do lançamento tenha se dado por vício formal.

Cabe-nos, então, fazer a diferenciação teórica entre vício formal e vício material e as suas implicações na verificação da decadência, para em seguida aplicar as reflexões ao caso concreto.

Peço licença para me valer das ponderações do Ilustre Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, no voto vencedor relativo ao Recurso n. 160.729, que tramitou perante essa mesma Turma de Julgamento, tratando da diferenciação entre vício formal e vício material e as conseqüências da caracterização de uma ou da outra causa de nulidade, no que diz respeito à contagem do prazo decadencial.

Antes mesmo de se adentrar às questões de mérito propriamente ditas, é de bom alvitre trazer à baila a distinção das 03 (três) conclusões aventadas durante o julgamento do presente recurso, quais sejam, vício formal, material ou provimento (improcedência do lançamento).

O **vício formal**, no entendimento deste julgador, relaciona-se aos requisitos de validade do ato administrativo, ou seja, os pressupostos sem os quais referido ato não produziria efeitos. Em outras palavras, guarda relação com as formalidades legais extrínsecas do lançamento. Os artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235/72, são os exemplos mais nítidos que podemos encontrar a respeito do tema, in verbis:

(..)

Como se observa, o ato administrativo somente terá validade se observados os pressupostos formais, extrínsecos, insculpidos nos dispositivos legais supra, entre outros, sob pena de ser anulado por vício formal. Repita-se, o requisito formal do lançamento representa a observância dos ditames estabelecidos por lei no momento de sua exteriorização.

A jurisprudência administrativa, que se ocupou do tema, é mansa e pacífica nesse sentido, senão vejamos:

“PROCESSUAL – LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL – NULIDADE – É nula a Notificação de Lançamento emitida sem o nome do órgão que a expediu, sem identificação do chefe desse órgão ou outro servidor autorizado e sem a indicação do respectivo cargo e matrícula, em flagrante descumprimento às disposições do art 11, do Decreto nº 70.235/72. Precedentes da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recurso Especial improvido.” (3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº 201-108717 – Acórdão nº CSRF/03-03 305, Sessão de 09/07/2002)

“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. [...]” (8ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 143.020 – Acórdão nº 108-08.174, Sessão de 23/02/2005) (grifamos)

O Acórdão nº 107-06695, da lavra do então Conselheiro representante da Fazenda, Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, nos traz com muita propriedade a diferenciação entre vício formal e material, nos seguintes termos:

“[...]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 indica perfeitamente o sujeito passivo ou deixa de demonstrar/descrever de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Guarda relação com o conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, **identificando corretamente o sujeito passivo**, como segue:

(...)

Outro não é o entendimento do ilustre Dr. Manoel Antônio Gadelha Dias, ex-presidente do 1º Conselho de Contribuinte, conforme se extrai do excerto de sua obra “O Vício Formal no Lançamento Tributário”, nos seguintes termos:

“[...]O defeito na descrição do fato, por exemplo, não pode caracterizar-se mero vício formal, pois a descrição do fato está intimamente ligada à valoração jurídica do fato jurídico, requisito fundamental do lançamento.

A descrição do fato defeituosa tanto pode configurar nulidade de direito material como de direito processual.

Estaremos diante da primeira situação quando o vício atinge o motivo do ato, ou seja, o seu pressuposto objetivo, que corresponde à ocorrência dos fatos que ensejaram a sua prática.” (Tórres, Heleno Taveira et al. – coordenação – “Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados – São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 348)

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

*“Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de quebra de sigilo bancário e, por maioria de votos, **ACOLHER a preliminar de erro material** e cancelar a exigência, pela decadência, em relação aos anos-calendário de 1997 e 1998. [...]Ementa: **VÍCIO MATERIAL** - Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável, ao montante devido do imposto e ao sujeito passivo, se estará diante de um lançamento autônomo que não se confunde com o lançamento feito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. [...].” (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 140.547 – Acórdão nº 102-47829, Sessão de 16/08/2006) (grifamos)*

*“**VÍCIO FORMAL** - Não configura vício formal o erro na identificação do sujeito passivo, pois este pertence ao núcleo da regra matriz de incidência e o equívoco em sua identificação*

7
Kellery

configura vício substancial, não sendo aplicável o inciso II do art. 173 do CTN.” (5ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 160.867 – Acórdão nº 105-17139, Sessão de 13/08/2008, unânime)

Antes de seguir com o estudo, cabe aqui fazer um parêntese, relativamente ao efeito prático de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal ou material. No primeiro caso, na forma proposta pela nobre relatora, o prazo decadencial é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade por vício formal do lançamento. É o que se extrai do artigo 173, inciso II, do CTN.

Por outro lado, tratando-se de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da ocorrência do fato gerador do tributo, no caso do artigo 150, § 4º, do CTN, ou do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tratando-se dos artigos 173 do CTN. Ou melhor, poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício material incorrido, conquanto que dentro do prazo decadencial acima estipulado.

Retornando à diferenciação das conclusões de julgamento, já o **provimento ao recurso (improcedência da notificação/autuação)**, implica inferir que, diante dos elementos de provas e razões ofertados pela autoridade lançadora, chegou-se à conclusão da inexistência do fato gerador do tributo exigido. Ou seja, adentrando-se ao mérito da questão, o lançamento efetuado não deve prosperar, uma vez que não restou comprovada a ocorrência do fato gerador, o que impede o Fisco de promover novo lançamento a partir dos mesmos fatos.

Diante de tais considerações, voltemos à hipótese dos autos, onde o fiscal autuante promoveu o lançamento sem conquanto indicar de maneira correta o sujeito passivo da obrigação tributária, afrontando a legislação de regência, não se cogitando em vício formal, mas, sim, anular o lançamento por vício material.

Assim, deve ser declarada a nulidade do feito, **por vício material**, em observância à legislação de regência, mais precisamente do artigo 142 do CTN e demais dispositivos das Leis 8.212/91 e 9.784 encimados, uma vez que referida incorreção contamina a exigência fiscal, tornando-a precária, não lhe oferecendo certeza ou liquidez, principalmente pelo fato de se mostrar insanável e por cercear o direito de defesa da recorrente.

Para trazer a reflexão para o caso ora analisado, vou buscar subsídios na decisão que anulou a NFLD n. 35.388.993-8. Trata-se do Acórdão n. 2958/2005 (4.ª CaJ – CRPS – Conselheira Relatora Ana Maria Bandeira), que, por unanimidade, nulificou o referido crédito previdenciário.

Trago então a colação excerto do voto condutor do acórdão, o qual é bastante elucidativo para a investigação que ora faço:

Assim como não é possível dizer que todos os médicos prestaram serviços como segurados empregados, também não é possível dizer que nenhum deles, prestou serviço nessa condição como pretende a recorrente. Não se pode,., olvidar que no mínimo a atividade de médico plantonista o coloca na condição, de segurado empregado do hospital;

Portanto, o procedimento da fiscalização em considerar que todos os pagamentos feitos nas contas contábeis mencionadas se configurariam em salário de contribuição de segurados empregados fere o Princípio Administrativo da Razoabilidade e resulta em cerceamento de defesa para a notificada;

Nesse sentido e considerando tudo que dos autos consta;

Voto no sentido de ANULAR a presente NFLD, para que os autos retornem à origem e o INSS, caso entenda por efetuar novo lançamento, o faça de forma a demonstrar de forma inequívoca os fatos geradores de todas as contribuições lançadas, observando os Princípios que norteiem a administração pública.

Verifico então que a decisão do CRPS que anulou o crédito teve como pressuposto o fato de que o fisco não demonstrou com precisão a ocorrência de vínculo de emprego para todos os médicos que prestaram serviço ao Hospital notificado. Calçado, nas lições que acima transcrevi, não tenho dúvida de que se trata de reconhecimento de vício material, posto que o lançamento foi edificado sobre a caracterização de autônomos como segurados empregados, não podendo se vislumbrar na espécie que a falha apontada no voto da Relatora seja mera formalidade, mas, ao contrário, enxerga-se claramente que a mácula ocorreu sobre elemento substancial.

Digo mais, havendo dúvida sobre esse ponto, todo o lançamento é colocado em cheque pela falta de precisão na descrição da ocorrência, no mundo concreto, da hipótese legal de incidência. Vê-se que o fato gerador não foi precisamente descrito, portanto, faltou ao lançamento requisito intrínseco, sem o qual não tem como prosperar.

A falta de precisão da auditoria na confecção do lançamento anterior fica mais patente ainda quando se analisa o Acórdão n. 1.790/2006 (4.ª CaJ –CRPS, Conselheira Relatora Ana Maria Bandeira) que não conheceu, também por unanimidade, do pedido de revisão da decisão que declarou nulo o lançamento. Escolhi esse trecho do voto:

Conforme já exaustivamente tratado no voto que resultou no acórdão guerreado, o Relatório Fiscal não traz elementos suficientes para a convicção de que há o vínculo empregatício entre todos os médicos e o hospital. Ademais, quando do lançamento, foram incluídos valores prestados a pessoas jurídicas, uma vez que os valores foram retirados da contabilidade.

Não ha que se falar em deixar no desamparo os prestadores de serviços, pois a decisão não foi pela improcedência do lançamento, mas pela nulidade em razão da aracterização Insuficiente do vínculo empregatício. Portanto, não poderia esta autoridade julgadora decidir por um provimento parcial em razão da existência de médicos plantonistas.

Acredito que os termos acima espancam qualquer questionamento acerca da ocorrência de vício substancial no lançamento nulificado. Categoricamente a Relatora afirma que faltaram elementos suficientes a comprovar a existência de vínculo de emprego, portanto, os fatos geradores foram descritos de maneira imprecisa.

Nessa toada, concluindo que a nulidade do lançamento se deu por vício material, é incabível a contagem do prazo decadencial pela regra do art. 173, II, do CTN, devendo serem utilizadas as regras do § 4.º do art. 150 ou do inciso I do art. 173, também do CTN, tendo-se em conta a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n. 8.212/1991 pela Súmula Vinculante n.º 08, de 12/06/2008 (DJ 20/06/2008), que carrega a seguinte redação:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Portanto, por quaisquer das citadas regras de contagem do prazo decadencial, estariam decadentes as contribuições constantes da NFLD, posto que a data da ciência do lançamento foi 12/07/2007 e o período do crédito é 09/1991 a 12/1996.

Voto assim por dar provimento ao recurso, ao reconhecer a decadência das contribuições lançadas.

Sala das Sessões, em 19 de agosto de 2010


KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO Relator



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO**

Processo nº: 16045.000358200731

Recurso nº: 162.800

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2401-01.340

Brasília, 22 de setembro de 2010

ELIAS SAMPAIO FREIRE
Presidente da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

- Apenas com Ciência
- Com Recurso Especial
- Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional