



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

Processo n° 17883.000238/2010-20
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-002.563 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2013
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente MUNICÍPIO DE PINHEIRAL - PREFEITURA MUNICIPAL DE PINHEIRAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2001 a 30/11/2003

VÍCIO 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 encontra-se viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso; no entanto, eventuais erros na identificação do sujeito passivo constituem vícios de formalização do crédito.

DECADÊNCIA. VÍCIO FORMAL.

O reconhecimento de vício meramente formal enseja o deslocamento da regra de contagem do prazo decadencial para a previsão do artigo 173, II, do Código Tributário Nacional.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente Substituta

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUIS MARSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Leo Meirelles do Amaral, Bianca Delgado Pinheiro e André Luís Mársico Lombardi.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal realizado em 13/10/2010 para constituição de crédito de contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a Cooperativas de Trabalho. Seguem transcrições de trechos da decisão recorrida:

*ÓRGÃOS PÚBLICOS. EQUIPARAÇÃO A EMPRESA.
EXIGIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.*

Os órgãos públicos da administração direta são considerados empresas em relação aos segurados não abrangidos por Regime Próprio de Previdência Social RPPS, ficando sujeitos, em relação a estes, ao cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária.

*PAGAMENTOS POR SERVIÇOS DE PESSOAS FÍSICAS
INTEGRANTES DE COOPERATIVA DE TRABALHO.
INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES DA PARTE DA EMPRESA.*

Incidem contribuições previdenciárias sobre a remuneração a contribuintes individuais participantes de cooperativa de trabalho. Art. 22, IV da Lei nº 8.212/1991 (redação da Lei 9.876/1999).

*LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO DE AI ANULADO POR VÍCIO
FORMAL. APLICAÇÃO DO ART. 173, II - CTN.*

O mero VÍCIO FORMAL, caracterizado no caso concreto pela correta identificação do CNPJ do sujeito passivo, por equívoco em sua nomeação, autoriza, em relação a lançamento substitutivo, o deslocamento da regra decadencial para o art. 173, II do Código Tributário Nacional.

...

3. Esclarece a autuante que o presente crédito decorreu do procedimento fiscal aberto para reconstituição da NFLD DEBCAD nº ..., lavrada em 28/12/2004, a qual foi julgada nula por conter erro na identificação do Sujeito Passivo, vício insanável, pelo Despacho-Decisório nº ..., datado de 25/08/2005 e homologado em 16/11/2005.

...

11. Como reportado pela Autoridade Fiscal, motivou a anulação do lançamento anterior (NFLD DEBCAD nº ...) ter-se verificado erro na identificação do Sujeito Passivo.

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera alegações trazidas na impugnação, em especial a decadência dos débitos superiores a cinco anos, conforme Súmula Vinculante nº 8.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Procedimentos formais. Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

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.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal, enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa

dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade.

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados.

Decadência. Vício Formal. Antes da verificação do transcurso do prazo para constituição do crédito, é necessário o exame quanto à natureza do vício insanável, já que 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.

(destaques nossos)

Ou seja, somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício **formal**; o que implica reconhecer 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, identificando-se o conceito de vício formal, por exclusão, pode-se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos.

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, citamos a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a 192). 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). Vale dizer, esta última concepção confunde-se com o próprio conceito de procedimento, de prática de atos ordenados visando à 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 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 19200.015 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 10808.174 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, a 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 identificação do sujeito passivo ou, mais precisamente, na descrição do nome identificador da pessoa jurídica de direito público sem, contudo, prejudicar o conhecimento através de outros elementos identificadores como, por exemplo, CNPJ e endereço, da pessoa obrigada; portanto sem relação com a verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação. Assim, entendemos que o lançamento substituído foi anulado por vício formal.

Com efeito, assiste razão à decisão recorrida. Tratando-se de nulidade por vício formal, é possível a sua reconstituição com reabertura do prazo quinquenal que somente se inicia quando a decisão anulatória se torna definitiva, o que somente ocorreu com sua homologação em 16/11/2005:

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.

(destaques nossos)

Pelas razões ora expendidas, CONHEÇO do recurso para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

CÓPIA