



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

**Processo n°** 18184.000662/2007-19  
**Recurso n°** 272.147 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-002.749 – 2ª Turma  
**Sessão de** 12 de junho de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN)  
**Interessado** LIVRARIA CULTURA S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2001 a 30/11/2005

**LANÇAMENTO. VÍCIO. NULIDADE. DESCRIÇÃO DO FATIO GERADOR. CLAREZA E PRECISÃO. QUALIFICAÇÃO. MATERIAL.A**

Devem ser decretados nulos os despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa.

No presente caso, a ausência de clareza e precisão na descrição do fato gerador causa preterição do amplo direito de defesa.

A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

Portanto, com a nulidade sendo reconhecida no lançamento, em sua origem, todo processo deve ser anulado.

O vício presente na descrição do fato gerador, caracterização de segurado como empregado, configura-se como material, pois está vinculado ao objeto, conteúdo, do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Presidente

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado), Elias Sampaio Freire.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial por divergência, fls. 01902, interposto pela nobre Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) contra acórdão, fls. 01895, que decidiu anular o lançamento pela existência de vício material, nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS*

*Período de apuração: 01/12/2001 a 30/11/2005*

*REMUNERAÇÃO INDIRETA - UTILIDADES - PAGAMENTO DE PREMIO I CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS*

*Para que o crédito tributário seja constituído com base na caracterização de segurado empregado, é necessário que os elementos caracterizadores do vínculo empregatício fiquem devidamente demonstrados no relatório fiscal da NFLD.*

*A falta da exposição clara e precisa dos elementos citados acima dificulta o , contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, retirando do crédito os atributos de certeza e liquidez para uma futura execução fiscal.*

*DECADÊNCIA - INOCORRENCIA*

*De acordo com a Súmula Vinculante no 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.*

*Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.*

*No caso em que o lançamento é de ofício, para o qual não houve pagamento antecipado do tributo, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, do*

*CTN.*

*Considera-se lançamento de ofício a contribuição incidente sobre o pagamento de verbas que a empresa não considera base de cálculo da contribuição.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, em relação à preliminar, por maioria de votos, em dar provimento para declarar a nulidade*

*do lançamento por vício material, vencida a conselheira Bernadete de Oliveira Barros que votou pela nulidade por vício formal. Apresentará voto vencedor o conselheiro Damião Cordeiro de Moraes.*

Como esclarecimento, o litígio em questão trata da qualificação do vício existente no lançamento, se material, como decidido no acórdão recorrido, ou formal, como pretende a recorrente.

Em seu recurso especial a Procuradoria alega, em síntese, que o vício encontra-se na motivação do ato e deve ser considerado como de natureza formal.

Por despacho, fls. 01910, deu-se seguimento ao recurso.

O sujeito passivo apresentou suas contra razões, fls. 01914, argumentando, em síntese, que a decisão recorrida deve ser mantida.

Os autos retornaram ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade – recurso tempestivo e divergência confirmada e não reformada - conheço do Recurso Especial e passo à análise de suas razões recursais.

O cerne da questão trata da qualificação do vício existente no lançamento, se formal ou material.

Para esclarecimento, o vício existente, conforme consta do acórdão recorrido, está configurado na ausência de requisitos para a caracterização do segurado como empregado,, como demonstra o trecho abaixo:

*1. Compulsando os autos, firmo convencimento no sentido de que restou evidenciado no relatório fiscal a **ausência de vínculo empregatício** dos beneficiários do programa de incentivo em relação a recorrente, conforme se depreende de trecho da peça fiscal, in litteris:*

...

*2. Nesse sentido, é necessário que **o fisco apresente os elementos essenciais previstos no art. 3º da CLT (art. 12, inciso I, alínea 'a' da Lei 8.212/91) de forma clara e pormenorizada**, sem os quais não há como considerar o lançamento de contribuições sociais previdenciárias na forma determinada pelo auditor fiscal.*

*3. Isto porque, a atividade administrativa de lançamento requer a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, corno preceitua o CTN, em seu art. 142. Nessa esteira, o próprio art. 37, da Lei 8.212/91, dispõe que a fiscalização deverá lavrar notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores:*

...

*4. E a legislação caminhou sabiamente, pois sem a discriminação clara e precisa da conduta tida como geradora da infração, pela administração, teremos a nulidade do ato, pois necessária é a devida motivação do ato administrativo, notadamente para aqueles que dizem respeito à imposição de sanção ao contribuinte.*

*5. Assim, acompanho o voto condutor para anular a notificação fiscal de lançamento do débito, no entanto, divirjo nas conclusões por entender que se trata de vício material, e não formal, conforme pretende a relatora.*

6. *Urge ressaltar, ainda, que a nulidade do processo é insanável e resulta da absoluta supressão de defesa, pois impede que o sujeito passivo se oponha adequadamente à acusação fiscal, prejuízo que, no meu entender, pode ser perfeitamente verificado nas diversas fases de tramitação da demanda.*

7. *Além do mais, não me filio à tese daqueles que entendem ser necessária a demonstração do prejuízo para as partes como causa de nulidade do processo, pois, para que a lide seja adequadamente analisada, sob o prisma do controle de legalidade que se impõe à administração pública, há que constar nos autos os elementos essenciais ao conhecimento e julgamento adequado dos fatos imputados ao contribuinte.*

Pois bem, sobre o vício existente entendo ser o mesmo de natureza material.

Nos 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.<sup>1</sup>

Segundo a mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções:

- A) **Restrita**, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração); e
- B) **Ampla**, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal), 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.

Forma é 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.

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

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, da exteriorização, do crédito tributário.

Já a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regramatrix como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento e corresponde ao conteúdo do ato administrativo, seu objeto.

Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza absoluta 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.*

...

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2000**

*DECADÊNCIA. O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional CTN.*

*AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES.*

*Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme artigo 32, Inciso IV e §50, da Lei nº 8.212/91.*

***DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.***

***O lançamento deve evidenciar a ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, sob pena de nulidade por vício material. (Acórdão 2302-002.258, de 22/11/2012, Relatora: Liége Lacroix Thomasi)***

Para ratificar esse entendimento destaca-se a doutrina de Leandro Paulsen (Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 9ª ed., pág. 01112):

*“Vício Formal x vício material. Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento a ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da Lei.”*

Ambos os vícios, formal e material, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é a diferença esclarecida acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo a partir da decisão apenas quando o vício é formal, como determina o II, Art. 173 do CTN, pois não há dúvida no lançamento de que o fato gerador existiu.

O rigor da forma como requisito de validade gera um grande número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Código Tributário Nacional (CTN) a regra de novo prazo para contagem de decadência a partir da decisão, a fim de realização de lançamento substitutivo ao anterior, quando anulado por simples vício na formalização.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da certeza da responsabilidade e da existência do fato gerador. 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.

Por todo o exposto, entendo como material o vício presente na correta descrição do fato gerador.

Processo nº 18184.000662/2007-19  
Acórdão n.º **9202-002.749**

**CSRF-T2**  
Fl. 1.936

---

**CONCLUSÃO:**

Em razão do exposto, voto em **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso da PGFN, nos termos do voto.

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira