



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

**Processo n°** 35411.691600/2001-13  
**Recurso n°** 150.372 Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-00.407 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de janeiro de 2010  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** UNAMON CONSÓRCIO DE MONTAGEM NUCLEAR  
**Recorrida** SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/1996 a 31/12/1998

**CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO.**

O contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços e recolher a importância retida, nos termos do art. 31 da Lei 8.212/91, na redação da Lei nº 9.711/98.


**VÍCIO. FORMAL.**


É formal o vício que se refere ao procedimento de construção do lançamento.

**PROCESSO ANULADO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em anular o lançamento. Por maioria de votos, em declarar a nulidade por vício formal, conforme o voto do relator designado. Vencidos os Conselheiros Cleusa Vieira de Souza e Rogério de Lellis Pinto, que votaram pela nulidade por vício material. Relator designado: Marcelo Oliveira.

  
Marcelo Oliveira  
Presidente e Redator Designado



ROGÉRIO DE LELLIS PINTO – Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Marcelo Oliveira, Ana Maria Bandeira, Rogério de Lellis Pinto, Lourenço Ferreira do Prado, Cleusa Vieira de Souza (Convocada) e Núbia Moreira Barros Mazza (Suplente).



## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela UNAMON CONSÓRCIO DE MONTAGEM NUCLEAR, contra Decisão-Notificação Retificadora de fls. 610 e s., exarada pela extinta Secretaria da Receita Previdenciária a qual julgou parcialmente procedente a presente NFLD no valor originário de R\$ 621.287,18 (seiscentos e vinte e um mil cento duzentos e oitenta e sete reais e dezoito centavos), tendo como objeto contribuições previdenciárias das quais a Notificada é solidariamente responsável.

Tendo apresentado o recurso de fls. 792 e s., a empresa solicitou posteriormente pela petição de fls. 1632 e s., a re-análise da questão, uma vez que a DN recorrida teria deixado de apreciar vários documentos apresentados na impugnação.

Por meio do despacho de fls. 1660 e s., foi solicitada diligência fiscal a fim de que a autoridade lançadora prestasse alguns esclarecimentos, o que restou atendido pela informação fiscal de fls. 1664 e s, tendo os autos sido novamente julgados pela DN retificadora de fls. 2436 e s, reconhecendo a procedência parcial do débito.

O Contribuinte apresentou novo recurso voluntário, onde alega, em forma de preliminar, a ilegitimidade passiva da notificada porque na verdade trata-se de um consórcio de empresas, sem qualquer personalidade jurídica.


Ainda em preliminar sustenta que a NFLD seria nula, na medida em que foi lavrada mediante arbitramento sem a indicação do correspondente fundamento legal, aduzindo ainda que não haveriam nos autos uma motivação clara e precisa dos fatos geradores o que teria levado ao cerceamento do seu direito de defesa.

Afirma que as empresas por ela contratadas teriam recolhidos seus tributos, e ainda que não haveria nos autos a comprovação da irregularidade fiscal das prestadoras de serviços, para justificar o lançamento.

Sustenta que estaria havendo uma bi-tributação, e ainda que não teria havido a devida caracterização da cessão de mão-de-obra, o que levaria a insustentabilidade do lançamento.

A extinta SRP apresentou resposta ao recurso, onde pugna pela manutenção do débito questionado.

Eis o que é fundamental para o julgamento.

É o relatório. 

## Voto Vencido

Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

Antes de adentrarmos ao mérito das razões de inconformidade do Recorrente, creio que a presente questão deve ser enfrentada inicialmente pela correta procedimentalização formal do contencioso fiscal, na medida em que vislumbro nos autos, inolvidável ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa, ambos garantidos constitucionalmente a todos os litigantes em processos judiciais e administrativos.

Com efeito, da análise cuidadosa do caderno procedimental, extrai-se que a autoridade julgadora *a quo*, antes de re-analisar a NFLD, determinou que fosse realizada diligência, no sentido de que o fiscal prestasse informações quanto algumas questões que entendeu deveriam ser aclaradas. Após a referida diligência (fls. 1664e s.), os autos foram a novo julgamento (fls. 2436 e s.), sem, no entanto, conferir ao contribuinte a oportunidade de manifestar-se sobre a informação fiscal juntada aos autos.

Em verdade, entendo que deveria o Recorrente ter sido cientificado do resultado da diligência fiscal em questão, oportunizando ainda se manifestar sobre ela, e não julgar o procedimento diretamente, o que a meu ver, o fez em desprestígio de princípios norteadores do procedimento administrativo.

Com efeito, a Constituição da República, dentre avanços e tantos erros, inovou de forma correta, ao assegurar por meio do inciso LV, do seu art. 5º, a observância ao princípio do contraditório, a todos os litigantes em procedimentos administrativos. Vejamos o texto da Lei Mater:

*“Art. 5: omissis:*

*LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e os acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*

*destacamos*

Vê-se, pois, que a Constituição, ao “*jurisdicionarizar o procedimento administrativo*”<sup>1</sup>, garantiu aos administrados em geral, o direito ao contraditório e à ampla defesa, sempre que o Estado venha lhe impor o seu poder sancionatório, ou ainda em processos que envolvam situações de litígio, configurando-se em inolvidável alicerce, sobre o qual se assenta o próprio Estado Democrático de Direito.

Na esteira desse raciocínio, a própria Lei nº 9.784/99, que regula os procedimentos administrativos em âmbito Federal, em seu artigo 2º, impõe à Administração o dever de observar o princípio do contraditório. Vejamos o que diz:

*“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade,*

<sup>1</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, 28 Ed. Pág. 99

*proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório,  
segurança jurídica, interesse público e eficiência."grifamos*

Tal entendimento, não é estanque, e repousa pacífico também na jurisprudência pátria, como se pode ver das decisões abaixo transcritas:

*Ementa: ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO -  
PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO - RECURSO  
HIERÁRQUICO: LEGALIDADE.*

*1. Obedecidos os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, desenvolve-se o procedimento administrativo dentro das conveniências da administração. 2. O recurso hierárquico das decisões do Conselho de Contribuintes ao Secretário da Fazenda, por estar previsto em lei, não padece de ilegalidade. 3. Recurso ordinário improvido. (STJ - ROMS 12021/RJ 2000/0047501-7, Relator(a) Ministra ELIANA CALMON (1114), 2ª Turma, 19/02/2002, publicado no DJ de 08.04.2002 p.00165)*

*Ementa: PROCESSUAL CIVIL E CONSTITUCIONAL.  
EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COBRANÇA DE  
ANUIDADES. AUSÊNCIA DE PROCEDIMENTO  
ADMINISTRATIVO E DE NOTIFICAÇÃO PRÉVIA DO  
CONTRIBUINTE. OFENSA AO PRINCÍPIO DO  
CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. CERCEAMENTO  
DE DEFESA. NULIDADE DA CDA E DA EXECUÇÃO  
CORRESPONDENTE. DECADÊNCIA. HONORÁRIOS.  
SENTENÇA.*

*I - (...); II - 2. O lançamento fiscal pressupõe uma atividade plenamente vinculada e deve assegurar, inclusive, a observância aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, ambos decorrentes do princípio do devido processo legal (due process of law) (...)*

*(AC nº 1997.33.00.010080/BA, Rel. Des. Federal Juiz Reynaldo Soares da Fonseca, 5ª Turma, publicado no DJ de 10/06/2003, pág 105)*

*Grifamos*

Nota-se das decisões acima, que o contraditório decorre do próprio princípio do devido processo legal (due process of law), e sua inobservância no procedimento fiscal, impõe a nulidade da própria execução que por ventura possa vir a ser ajuizada pelo sujeito ativo da obrigação tributária. Assim, entendo que não caberia desprezar o contraditório por mera economia processual, já que economia maior seria evitar o ajuizamento de demanda baseada em procedimento administrativo desenvolvido ao alvedrio de regras estabelecidas na própria Constituição, fadada que estaria ao insucesso.

Fica claro então, que o contraditório não se traduz em mera faculdade da Administração Pública, antes disso, é na verdade direito subjetivo garantido pela Carta Magna, e previsto também em lei, fora da alçada de conveniência administrativa, e retira do Estado

qualquer possibilidade de impor seu poder de gravame ou sanção, sem que ouça adequadamente os cidadãos, possibilitando-lhes sua defesa.

Calha trazer à colação, por sua inteira pertinência, o brilhante ensinamento da proficiente professora Maria Sylvia Di Pietro, que ao falar sobre o contraditório em procedimento administrativo, com peculiar propriedade assim nos ensina:

*“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta”*.<sup>2</sup>” destaquei

Nesse passo, resta cristalino que o contraditório, como princípio inarredável das situações em que envolva litígio entre o Estado e seus cidadãos, garante as partes o direito de sempre manifestar-se sobre o que uma delas venha a alegar ou produzir provas; exige uma paridade de manifestação, é dizer, se eu alego ou junto provas aos autos, você necessariamente há de ser ouvido também, do contrário, significaria sério cerceamento do direito de defesa, merecendo pronto reparo pela instância julgadora superior.

Certo é que o procedimento administrativo está sob o comando de uma autoridade julgadora, a qual deve, indissolavelmente se atentar para a sua devida formalização processual, e zelar, de forma cuidadosa e cautelosa, pela observância dos princípios a ele aplicados, especialmente o contraditório, sob pena de viciar o trabalho desenvolvido, impedindo-o de atingir seu fim.

Não se pode duvidar que ao querer impor sua vontade, especialmente por meio de um procedimento administrativo, o Estado tem seu poder severamente limitado pelo direito, que na sua função precípua, vem socorrer o cidadão de possíveis arbitrariedades, garantido-lhe um julgamento adequado e justo.

Por efeito de tudo o que se disse, entendo eu que, antes de se proferir a Decisão Notificação, era imperioso à autoridade que julgou o procedimento fiscal em análise, oportunizar ao Recorrente se manifestar sobre os documentos juntados aos autos, em especial a informação fiscal de fls. Retro, e não julgar diretamente. É certo que ao não agir dessa forma, a i. autoridade julgadora de 1ª instância acabou por cercear o direito de defesa do Recorrente, na medida em que desprestigiou sobremaneira tudo que se expôs acima, não merecendo, assim, prosperar sua decisão.

Contudo, embora reconheça a existência da nulidade da decisão de 1ª instância, em razão da incorreta supressão do direito de defesa, os autos trazem ainda outros pontos que merecem ser abordados por este Colegiado.

O primeiro que nos salta aos olhos diz respeito a inclusão, em única Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, de vários prestadores de serviços do quais a empresa Notificada seria responsável solidária, o que, pelas normas internas da extinta Secretaria da Receita Previdenciária, não poderia ser realizado.

Com feito, o próprio ente arrecadador ao regulamentar a forma de atuação de seus fiscais, determinou que os lançamentos que englobem a responsabilidade solidária entre tomador e prestador de serviços, deveria ser distinto para cada um, ou seja, uma NFLD para cada empresa que a notificada fosse solidária. ƒ

<sup>2</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, Direito Administrativo, 12ª Ed. Atlas, pág. 491

O que a normatização interna da SRP na verdade pretendeu com tal regulamentação, além tornar o procedimento mais dinâmico e “enxuto”, foi possibilitar uma melhor visualização e compreensão da matéria por parte do contribuinte, garantindo assim uma possibilidade de defesa ampla e total, sem omitir-se, é claro, do próprio julgador.

Por outro lado, não podemos nos esquecer que o débito é por solidariedade, ou seja, responde por ele não apenas um sujeito passivo, mas sim no mínimo dois, e isso nos leva a entender que seria extremamente difícil e prejudicial, como de fato é, a qualquer defesa separar qual dos débitos cada um prestador responde.

O fato de ter mais de um sujeito passivo a responder pelo crédito fiscal constituído, nos leva ao outro ponto que considero equivocado, e que também não parece ter sido observado na condução do presente procedimento fiscal.

Nesse sentido, como trata-se de duas empresas distintas respondendo solidariamente e de forma igual pelo débito, não podemos negar que tem todas elas o direito de compor o procedimento administrativo, facultando-se ainda a todas elas o direito a contrapor-se ao lançamento, garantindo-lhe a apresentação das defesas e provas que julgarem necessárias, como garantido constitucionalmente.

No caso dos autos, nota-se que apenas a Recorrente foi notificada do lançamento, não tendo sido intimados os outros prestadores de serviços, e que também são responsáveis pelo presente débito. A ausência de intimação das empresas que são solidárias, acarreta sim a nulidade do procedimento, já que são eles sujeito passivo em relação a parte do crédito, e que por essa condição não poderiam ter sido excluídos dos autos, ou considerados irrelevantes como o foram.

Por fim, o último ponto que também reclama nossa cuidadosa atenção, e como bem ventilado na peça recursal, diz respeito ao fato de que o lançamento engloba contribuições por dever solidário entre empresas contratantes e contratadas para execução de serviços que envolvam cessão de mão-de-obra.

O Dever de retenção está atualmente previsto no art. 31 da Lei nº 8.212/91, o qual determina que o contratante de serviços que necessite de mão-de-obra cedida para ser executado, fica obrigado a reter 11% do valor da nota fiscal ou fatura e recolhê-la ao Fisco no prazo oportuno. Essa obrigação, aliás, já foi declarada legítima e correta pelo Egrégio STJ, como se pode observar do **AgRg no REsp 764243 / MG**, não nos competindo adentrar em tal discussão, por contraproducente que seria. Sendo assim, havendo contratação de serviços que acompanhem a peculiaridade legal do § 3º do art. 31 da Lei de Custeio, a legitimidade do Recorrente pela retenção é indiscutível.

Contudo, não podemos ignorar que o dever solidário da tomadora de serviços com as contribuições devidas pela empresa prestadora de serviços executados mediante a utilização de cessão de mão-de-obra ou ainda, em alguns casos em empreitada, tem ganhado contornos de extrema dificuldade na sua aplicação prática.

É preciso destacar que a obrigação prevista no art. 31 da Lei de Custeio ao que nos me parece, só alcança serviços que envolvam mão de obra cedida na sua execução, como consta expressamente do seu *caput*, que assim dispõe: *l*

*“Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação alterada pela MP nº 1.663-15/98, convertida na Lei nº 9.711/98. Vigência a partir de 02/99, conforme o art. 29 da Lei nº 9.711/98. Ver art. 6º da MP nº 83/02, convertida na Lei nº 10.666/03 e nota no final do art.)” grifamos*

A definição do que vem a ser cessão de mão-de-obra para fins de sujeição à diretriz esculpida no diploma legal acima mencionado, nos é dada pelo seu próprio § 3º, adotando os seguintes termos:

*“§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.”*

O Regulamento da Previdência Social, hoje disposto no Decreto nº 3.048/99, por sua vez estabeleceu nos incisos do § 2º do seu art. 219, uma série de serviços que se executados mediante cessão de mão-de-obra estarão ao alcance da retenção, e a época do lançamento levava a solidariedade ora em discussão. Na verdade, não se pode olvidar que o § 2º em questão não estabelece serviços que por natureza são executados na forma do conceito legal em estudo, o que, caso concordássemos, nos levaria a uma equivocada compreensão de que se o serviço está previsto no art. 219 do RPS, sobre ele deve pesar o dever de retenção. Creio não ser esse o objetivo deste dispositivo regulamentador, nem mesmo da autorização conferida pelo § 4º do art. 31 da Lei nº 8.212/91.

Com efeito, a meu ver, o que determina a solidariedade em baila, como já mencionado em linhas volvidas, é efetivamente a sua forma de execução, ou seja, seu enquadramento no conceito de cessão de mão-de-obra, não bastando, portanto, à mera previsão no Regulamento. Nesse sentido o RPS não diz, até porque não poderia mesmo dizer, quais serviços deverão ser objeto do dever legal em análise, mas sim que aqueles serviços indicados no seu art. 219, quando e se executados na forma do § 3º do art. 31 da 8.212/91, serão objeto de retenção.

Oportuno mencionar que o E. STJ, por meio de sua 1ª Turma, já se manifestou nesse sentido, como se observa do aresto abaixo transcrito:

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS (LEI 9.711/88). EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. NATUREZA DAS ATIVIDADES. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA NÃO CARACTERIZADA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.*

*1. Não se configura a cessão de mão-de-obra se ausentes os requisitos de colocação de empregados à disposição do contratante, submetidos ao poder de comando deste (art. 31, § 3º, da Lei 8.212/91). 2. Recurso especial a que se nega provimento.✓*

*(Resp 758992/RS. Min. Rel. Teori Albino Zavascki, Publicado no DJ dia 22/08/2005, pág. 168)*

Da encimada decisão do STJ, vale ainda trazer a colação trecho do voto condutor do Acórdão, cuja relatoria coube ao Eminentíssimo Ministro Teori Albino Zavascki, no seguinte sentido:

*Destaca-se que o rol exemplificativo colocado no § 4º. do art. 31 da Lei nº 8.212/91 e o rol do Decreto 3.048/99, devem estar em consonância com as características expostas no §3º, não se mostrando suficiente para a caracterização da cessão de mão-de-obra da Lei n. 8.212/91, a mera realização das atividades elencadas naquele dispositivo. O destaque é nosso*

Tal entendimento nos leva a reconhecer que somente haverá dever de retenção quando se comprovar e demonstrar a ocorrência da utilização de mão de obra cedida, nos autos de um procedimento fiscal que traga tal exigência, ou que o tenha como objeto. Vale dizer, que ao Autor do lançamento cabe o ônus de comprovar a efetiva ocorrência da hipótese desencadeadora do dever tido como infringido, sob pena de invalidade do seu ato.

No caso dos autos, percebe-se do relatório fiscal de fls. retro, que a fiscalização apenas cita os dispositivos legais que definem a cessão de mão-de-obra, sem qualquer preocupação em demonstrar que os serviços que levaram a solidariedade da Notificada, estaria abrangido por esse conceito.

Sem embargos, a citação dos dispositivos legais atinentes à cessão de mão-de-obra é apenas um dos elementos do lançamento, o qual deve abordar igualmente os serviços apurados em fiscalização, contrastando com a hipótese prevista na norma tributária material.

A definição legal de cessão de mão-de-obra este Colegiado conhece bem, o que ele não conhece, todavia, é a realidade fática apurada pela autoridade fiscal, a qual uma vez não exposta nos autos, nos impossibilita de reconhecer ou não a obrigação declarada no lançamento, levando a nulidade do ato produzido.

Quanto à natureza do vício a ser declarado, tenho comigo que este é material, uma vez que se trata de não identificar e demonstrar adequadamente a ocorrência do fato gerador, justificador da imposição fiscal, como exige o art 142 do CTN.

Esse, inclusive, tem sido o posicionamento deste Egrégio Conselho, como se observa dos arestos abaixo transcritos:

*"(...) A descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, sendo, portanto, vício material, pois mitiga, indevidamente, a participação do contribuinte na instauração do litígio, mediante a apresentação da impugnação." (Recurso n. 131.449, Acórdão n. 108-07556, 8ª Câmara, Relator Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, sessão de julgamento de 15/10/2003)*

*"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO – É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercer, como lhe*

*outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sendo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade pro vicio material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoocorrência da hipótese de incidência.” (Recurso n. 132.213, Acórdão n. 101-94049, 1ª Câmara, Relator Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, sessão de julgamento de 06/12/2002)*

*“LANÇAMENTO – NULIDADE - VÍCIO MATERIAL – DECADÊNCIA - Nulo o lançamento quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, por se tratar de vício de natureza material. Aplicável o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN. (RV 138595, Acórdão no. 102-47201, 2ª. Câmara do 1º. Conselho, julgado em 10-11-2005).*

Ante o exposto, voto no sentido de **CONHECER DO RECURSO**, para ultrapassando as demais nulidade levantadas de ofício, **DAR-LHE PROVIMENTO**, e reconhecer a nulidade do lançamento em decorrência de vício material.

É como voto.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2010

  
ROGÉRIO DE LELLIS PINTO – Relator



## Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Redator Designado

Com respeito ao nobre relator, divirjo da sua posição quanto à falta de demonstração da cessão de mão-de-obra, para efeitos da retenção.

Há nos autos, fls. 040 a 045, detalhamento de serviços que são executados por cessão de mão-de-obra.

Com isso, não verifico a existência desse vício.

Contudo, correta a análise sobre o equívoco do Fisco na construção do lançamento, pois, em um único procedimento, foram listadas várias empresas solidárias, fls. 046.

Mantendo o lançamento como foi elaborado há impossibilidade de cobrança, exigência do tributo, pelo instituto da solidariedade, de cada sujeito passivo solidário. Além do mais, como já citado pelo nobre relator, há a impossibilidade de cada sujeito passivo contestar sua parte de responsabilidade, afrontando a ampla defesa e a possibilidade de contraditório.

Sobre o vício praticado entendo ser o mesmo de natureza formal.

Nos atos administrativos, como no lançamento tributário, por exemplo, encontramos os requisitos de validade dos atos praticados pela Administração no Direito Administrativo. São eles: 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>3</sup> - o elemento “forma” comporta duas concepções: 1) Restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração); 2) Ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: procedimento de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal), isto é, esta se confunde com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando à consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo”, matéria ou objeto. Forma é um requisito de validade pelo qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a

<sup>3</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a 192.

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.

Destarte, é claro 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, a elaboração dos autos 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. 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.

Na busca, ao longo do tempo, de um critério objetivo para o que venha a ser vício material o Conselho emitiu recente acórdão, que define que restará configurado o vício material 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)*

Não nos parece razoável agrupar sob uma mesma denominação, *vício formal*, situações completamente distintas - dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador, omissões no dispositivo legal, equívocos na data e horário da lavratura, identificação do sujeito passivo, apenas para citar alguns - pois algumas dificultam a defesa e outras prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu. 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 os vícios (formal e material), desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente a diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo a partir da decisão apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera uma grande quantidade de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Art 173 do Código Tributário Nacional (CTN) a regra de novo prazo para contagem de decadência a e para a realização de lançamento substitutivo do anterior a partir da decisão somente para lançamentos **anulados por simples vícios 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, diferentemente da nulidade por vício material, em que há dúvida se ocorreu ou não o 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.

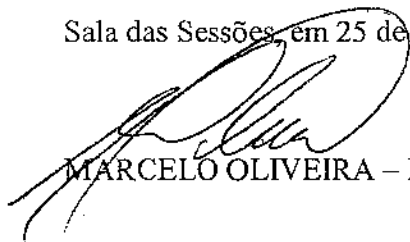
Por todo o exposto, entendo, como entendem os acórdãos citados, como formal o vício presente no procedimento de constituição do lançamento, que deveria ser realizado individualmente, por responsável solidário, a fim de possibilitar a ampla defesa e o contraditório.

Destarte, acato a preliminar por ocorrência de vício formal, ficando prejudicado o exame do mérito.

## CONCLUSÃO

Voto pela anulação do lançamento, pela existência de vício formal, conforme o voto.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2010



MARCELO OLIVEIRA – Redator Designado



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

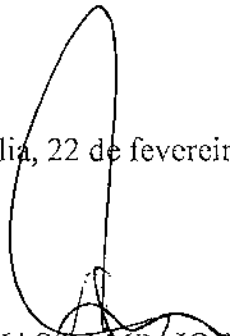
Processo nº: 35411.691600/2001-13

Recurso nº: 150.372

**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 2402-00.407.

Brasília, 22 de fevereiro 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