



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

Processo nº 35464.004202/2006-51
Recurso nº 265.842 Voluntário
Acórdão nº 2402-001.543 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2011
Matéria RETENÇÃO
Recorrente FUNDAÇÃO ADIB JATENE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/1999 a 28/02/2006

DECADÊNCIA - ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 -
INCONSTITUCIONALIDADE - STF - SÚMULA VINCULANTE

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 à decadência o que dispõe o § 4º do art. 150 ou art. 173 e incisos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 28/02/2006

RETENÇÃO - CESSÃO DE MÃO DE OBRA - OCORRÊNCIA

Nos lançamentos referentes à retenção, nas hipóteses previstas na legislação, deve restar clara nos autos a ocorrência da cessão de mão de obra, requisito essencial para a realização do lançamento com amparo no art. 31 da Lei nº 8.212/1991

Processo Anulado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em reconhecer a decadência de parte do período lançado, nos termos do artigo 173, I do CTN; e, por maioria de votos, em excluir do lançamento, por vício material, os demais valores, vencidos o conselheiro Ronaldo de Lima Macedo e a relatora que entenderam se tratar de vício formal. Apresentará voto vencedor o Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Júlio César Vieira Gomes - Presidente.

Ana Maria Bandeira - Relatora.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes (Presidente), Ana Maria Bandeira, Wilson Antônio de Souza Correa, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Igor Araújo Soares.

Relatório

Trata-se do lançamento de contribuições destinadas à Seguridade Social correspondentes à retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal/fatura de serviços prestados mediante cessão de mão de obra.

A notificada deixou de reter e recolher os valores em nome das empresas cedentes de mão de obra.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 74/77), a entidade contratou empresas cujos valores lançados encontram-se nos seguintes levantamentos.

FSC = Fisioclin Fisioterapia SC Ltda.

NFC = Nefrocor e Uro Serviços Médicos SC Ltda.

BDR = Bandeirante Emergências Médicas Ltda.

MDC = Medical View Com. e Assessoria Técnica Ltda.

WAV = Wave Serviços Médicos SC Ltda.

EGM = EG Mont Asses. e Cons. Ltda.

PRS = Fundação Pró Sangue Hemocentro de São Paulo

DSG = Fundação do Sangue

A auditoria fiscal informa que os fatos geradores das contribuições apuradas no lançamento do crédito ocorreram com o pagamento das Notas Fiscais Faturas de Serviços e/ou Recibos, tendo sido constatados através das análises dos Livros Diários apresentados.

Ressalta, ainda, que as empresas prestadoras não fizeram o devido destaque referente ao percentual de 11% (onze por cento), conforme dispõe a legislação.

O sujeito passivo tomou ciência do lançamento em **10/11/2006**.

A notificada apresentou defesa (fls. 96/168) onde tece considerações a respeito das atividades desenvolvidas pela notificada.

Aduz que goza de imunidade tributária garantida pela Constituição Federal.

Considera que os serviços prestados não se caracterizam como cessão de mão de obra e transcreve partes de contratos firmados com algumas das prestadoras de serviços.

Faz considerações sobre prescrição e decadência.

Pelo Acórdão nº 16-16.201 (fls. 131/141) a 11ª Turma da DRJ/São Paulo I (SP) considerou o lançamento procedente.

Processo nº 35464.004202/2006-51
Acórdão n.º **2402-001.543**

S2-C4T2
Fl. 280

Inconformada, a notificada apresentou recurso tempestivo (fls. 246/272) onde repete as alegações de defesa e tece considerações sobre sujeição passiva e responsabilidade solidária.

Renova os argumentos a respeito do gozo de imunidade constitucional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

A recorrente apresenta preliminar de decadência que deve ser acolhida.

O lançamento em questão foi efetuado com amparo no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

"Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Da análise do caso concreto, verifica-se que o lançamento em tela refere-se a período compreendido entre 02/1999 a 02/2006 e foi efetuado em 10/11/2006, data da intimação do sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

“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.

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.”

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Código Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

“Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....
§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual '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'.

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação —que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento."

(AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)

**"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA.
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**

**DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. MANDADO DE
SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR.**

SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

Omissis.

4. Embargos de divergência providos."

(EREsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)

No caso em tela, trata-se do lançamento contribuições, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a recorrente não efetuou qualquer antecipação. Nesse sentido, aplica-se o art. 173, inciso I do

CTN, para considerar que estão abrangidos pela decadência os créditos correspondentes aos fatos geradores ocorridos até 11/2000, inclusive.

Em que pesem os vários argumentos apresentados pela recorrente, entendo que, no mérito, merece ser ressaltado o argumento no sentido de que não teria havido cessão de mão de obra nos serviços prestados à recorrente.

A prestação de serviços que envolvem a cessão de mão-de-obra demanda a obrigatoriedade da tomadora em efetuar a retenção de 11% sobre o valor da Nota Fiscal/Fatura da contratada e o seu recolhimento. Entretanto, nem toda a prestação de serviço se reveste das características inerentes à cessão de mão-de-obra. Daí a necessidade de que auditoria fiscal fundamente o relatório fiscal com os argumentos que ensejaram sua convicção de que a prestação de serviço em questão se trata de cessão de mão-de-obra;

Da análise do Relatório Fiscal, observa-se que, não obstante a quantidade de prestadoras de serviços envolvidas, o auditor fiscal notificante não apresentou qualquer argumento considerando a situação fática que permitisse formar a convicção de que tais serviços foram prestados mediante cessão de mão-de-obra.

Também não há informação de que a auditoria fiscal teria solicitado os contratos de prestação de serviços a fim de verificar as características dos serviços e a empresa nos os teria apresentado.

O que se observa é que a própria notificada em sua defesa, no intuito de demonstrar a inexistência de cessão de mão de obra, colaciona trechos dos contratos formalizados com algumas das empresas e com base em tais citações, a decisão recorrida tenta fundamentar o lançamento.

No entender dessa autoridade julgadora, tal procedimento está equivocado, senão vejamos.

O ônus da prova é de quem alega. Portanto, a auditoria deve demonstrar no Relatório Fiscal a ocorrência da cessão de mão de obra caso a caso.

A Lei nº 8.212/91 dispõe nos §§ 3º e 6º do art. 33 as hipóteses em que ocorre a inversão do ônus da prova, *in verbis*:

“Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do Art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do Art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

.....
§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-

DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário; (.....)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.(grifei)”

Assim, para verificar a ocorrência do fato gerador que enseja a obrigatoriedade da retenção, a auditoria fiscal deve verificar junto à documentação fornecida pela empresa tais como, contratos de prestação de serviços, notas fiscais e outros os elementos que levem ao convencimento de que o serviço foi efetivamente prestado mediante cessão de mão-de-obra.

Caso não tenha ocorrido o disposto nos parágrafos acima descritos, cabe à auditoria fiscal demonstrar para cada uma das empresas prestadoras envolvidas a caracterização da cessão de mão-de-obra, não bastando a simples menção da ocorrência no Relatório Fiscal;

A necessidade de tal comprovação é corroborada pelas disposições do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 que estabelece em seu 219 e parágrafos o seguinte:

“Art.219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)

§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, 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, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

*§ 2º Enquadram-se na situação prevista no **caput** os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:*

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - construção civil;

IV - serviços rurais;

-
- V - digitação e preparação de dados para processamento;*
- VI-acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;*
- VII - cobrança;*
- VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos;*
- IX - copa e hotelaria;*
- X - corte e ligação de serviços públicos;*
- XI - distribuição;*
- XII - treinamento e ensino;*
- XIII - entrega de contas e documentos;*
- XIV - ligação e leitura de medidores;*
- XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;*
- XVI - montagem;*
- XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;*
- XVIII - operação de pedágio e de terminais de transporte;*
- XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)*
- XX - portaria, recepção e ascensorista;*
- XXI - recepção, triagem e movimentação de materiais;*
- XXII - promoção de vendas e eventos;*
- XXIII - secretaria e expediente;*
- XXIV - saúde; e*
- XXV - telefonia, inclusive telemarketing.*
- § 3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra”*

Da análise dos dispositivos legais citados, conclui-se que os serviços relacionados nos incisos de I a V do § 2º, quais sejam, limpeza, conservação e zeladoria; vigilância e segurança; construção civil; serviços rurais; digitação e preparação de dados para processamento não importando se contratados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra estariam sujeitos à retenção;

Quanto aos demais serviços, é necessária a comprovação por parte da fiscalização de que os mesmos foram prestados por cessão de mão-de-obra e não empreitada, porém o relatório fiscal não menciona os tipos de serviços prestados, se os mesmos se

enquadrariam nos incisos de I a V do § 2º do art. 219 do RPS e, não sendo o caso, quais os elementos de convicção que levaram a auditoria fiscal ao entendimento de que se tratava de cessão de mão-de-obra.

A precária demonstração da ocorrência do fato gerador é vício que leva à nulidade do lançamento.

Cumpre dizer que, a meu ver, o vício existente no presente lançamento se consubstancia em vício formal.

De acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A insuficiência de qualquer dos requisitos acima resulta na formalização incorreta do lançamento. Portanto, a demonstração da efetiva ocorrência do fato gerador está diretamente relacionada aos requisitos formais do lançamento.

Diante de todo o exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de **CONHECER DO RECURSO E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que ocorreu a decadência até a competência 11/2000, inclusive, como também **ANULAR O RESTANTE DO LANÇAMENTO, POR VÍCIO FORMAL**.

É como voto.

Ana Maria Bandeira

Voto Vencedor

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Redator Designado

Analizando o voto proferido pela I. Conselheira Relatora Ana Maria Bandeira, especificamente no que tange à discussão acerca da falta de embasamento para a correta identificação de quais serviços foram executados mediante cessão de mão de obra, para fins de aplicação da retenção de 11% de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/1991, peço licença para divergir da E. Relatora, pois entendo que não é caso de anulação por vício formal, mas sim por vício material.

É o que passo a expor.

Cumpre inicialmente esclarecer que a discussão do tema é bastante relevante, pois, dependendo da natureza imputada ao defeito encontrado no lançamento, as autoridades fiscalizadoras terão o prazo decadencial “reiniciado” para constituir o crédito tributário, nos termos do art. 173, inc. II, do CTN.

Para que a controvérsia seja devidamente dirimida, deve-se delimitar os conceitos de vício formal e material, assim como os motivos que dão ensejo ao reconhecimento dessas duas espécies de vícios, que igualmente ensejam a nulidade do lançamento, porém com diferentes efeitos.

No que tange ao vício formal, assim conceitua De Plácido e Silva¹: *“É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisitos, ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessário à sua validade ou eficácia jurídica.”*

Assim, vislumbra-se que o erro de forma deve estar relacionado com o descumprimento dos requisitos e solenidades necessários à criação do ato jurídico, bem como que importe na sua invalidade ou ineficácia jurídica, presentes na medida em que há preterição do direito de defesa do sujeito passivo, situação que leva ao insucesso de se atingir a finalidade do ato administrativo.

Vale dizer, num primeiro momento, que o vício de forma está intimamente ligado com o alcance da finalidade do ato administrativo.

Nesse mesmo sentido expõe Marcos Vinicius Neder²: *“O vício processual de forma só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do ato quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida.”*

¹ Silva, De Plácido e. Vocabulário Jurídico / atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 25ª edição. Ed. Forense. Rio de Janeiro, 2004. p. 1482.

² Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, São Paulo, Dialética, 2002, p. 416.

Cabe ressaltar também o entendimento de Manoel Antonio Gadelha Dias³:
“O ato administrativo é ilegal, por vício de forma, quando a lei expressamente a exige ou quando determinada finalidade só pode ser alcançada por determinada forma.”

No campo prático, as “solenidades” formais do lançamento se referem a todos os requisitos complementares necessários para se *compor a linguagem para a comunicação jurídica*⁴, ou seja, para que o ato administrativo possua todos os elementos necessários à efetiva interação com o sujeito passivo, permitindo que este compreenda todas as motivações que o levaram a ser autuado, tais como a descrição dos fatos, a exposição da capitulação legal infringida, a menção ao local, data e hora da lavratura, etc.

Esses requisitos compõem os elementos extrínsecos/formais do lançamento, os quais, para que importem na invalidade jurídica do ato administrativo, devem estar maculados a ponto de preterir o direito de ampla defesa e contraditório do sujeito passivo.

Desta forma, ao se identificar que houve falha na exposição de um requisito complementar no auto de infração, e que, em virtude disso, houve deficiência na comunicação jurídica do ato administrativo, preterindo o direito de defesa do sujeito passivo, estar-se-á diante de um vício formal, que pode ser regularizado pela autoridade fiscal através de um novo lançamento, dentro do prazo decadencial previsto pelo art. 173, inc. II, do CTN.

Cabe ainda ressaltar que, como é cediço, nesses casos, a permitida regularização do vício formal realizada por lançamento superveniente não poderá alterar os elementos materiais do ato administrativo previstos no art. 142 do CTN (fato gerador, obrigação tributária, matéria tributável, cálculo do montante devido e identificação do sujeito passivo), tendo em vista que **apenas aperfeiçoará a forma de sua constituição para possibilitar que haja comunicação jurídica**, permitindo que o contribuinte conheça as efetivas razões de autuação, bem como que realize a devida defesa, caso entenda ser necessário.

Expostas minhas considerações acerca do conceito de vício formal, passo a analisar as características do vício material.

Analisando o procedimento adotado pelo Código Tributário Nacional para se constituir o ato administrativo – lançamento – (art. 142 do CTN), verifica-se que a fiscalização deve *“verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”*

Tais procedimentos, embora façam parte do lançamento, resultam na formação dos seus elementos materiais/intrínsecos, sem os quais não haverá a constituição do crédito tributário.

³ Tórres, Heleno Taveira et al (coordenação). Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados - São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 340.

⁴ Tórres, op. cit. p. 346.

Destarte, caso a aferição desses elementos seja feita de forma equivocada, o lançamento resultante não estará revestido com os requisitos básicos inerentes à “construção”⁵ do ato, resultando na sua nulidade.

Não obstante, quando a fiscalização não aplica os elementos intrínsecos como deveria, ela certamente estará infringindo a disposição legal pertinente (seja aquela aplicável ao cálculo do montante devido, ou à determinação do fato gerador, etc.), importando na existência de um vício material.

Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen⁶: “*Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.*”

Veja-se, assim, que a ocorrência do vício material está diretamente ligada com a deformidade do conteúdo do lançamento, que acaba por exigir indevidamente tributos do sujeito passivo, em ofensa, inclusive, ao princípio da legalidade, situação inaceitável nas relações do fisco com o contribuinte.

Outra questão que bem delimita os casos de vício formal e material é o efeito que seria presenciado caso fosse permitido um novo lançamento, realizado para sanar os vícios existentes no lançamento anterior.

Caso o vício seja formal, o novo lançamento exigirá: (i) a mesma matéria tributável, (ii) o mesmo montante apurado no lançamento anterior, (iii) que o lançamento abranja os mesmos fatos geradores, (iv) que o sujeito passivo seja o mesmo, e (v) que seja a mesma multa aplicada, tendo em vista que, com o novo lançamento, apenas se ajustará os elementos extrínsecos do ato administrativo.

Em se tratando de vício material, o novo lançamento acabará alterando os elementos substanciais do lançamento, o que resultará na cobrança de um tributo diferente, ou em valor diferente, ou apurado por critérios diferentes, ou de outro sujeito passivo, assim por diante, situação que não pode se valer do prazo decadencial previsto no art. 173, inc. II, do CTN.

Versando sobre os efeitos resultantes das alterações promovidas pelo lançamento superveniente, este CARF assim se posicionou:

“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 refeito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. (...)”. (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator José Raimundo Tosta Santos, Acórdão nº 102-47829, Sessão de 16/08/2006)

⁵ “VÍCIO MATERIAL – ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO – Padece de vício material o lançamento que altera as características do crédito tributário, modificando seus elementos. (...)” (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Acórdão nº 102-48700, Sessão de 08/08/2007)

⁶ Paulsen, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado. Editora: ESMAFE, 2010. p. 1194.

Nessa mesma linha de entendimento, peço vênia para destacar também trecho do voto proferido pelo i. Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, que verificou a indevida aplicação do vício formal e externou seu entendimento para que fosse reconhecido o vício material do lançamento. Veja-se:

“Em suma, entendo que o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais. No presente caso, um novo lançamento forçosamente modificará a base impositiva, com óbvios reflexos no cálculo do montante do tributo devido, (...)”
(CARF, 1ª Conselho, 7ª Câmara, Relator Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Acórdão nº 107-06.757, Sessão de 22/08/2002) – destacou-se

Feitas essas considerações acerca da aplicação do vício formal e do vício material, passo a analisá-las à luz do presente caso.

Como bem destacado pela I. Conselheira Relatora, *“o auditor fiscal notificante não apresentou qualquer argumento considerando a situação fática **que permitisse formar a convicção de que tais serviços foram prestados mediante cessão de mão-de-obra**”*.

Destarte, não há como saber se os fatos jurídicos eleitos pelo auditor fiscal (notas fiscais de prestação de serviço) constituem, de fato, fatos impositivos da norma tributária ora em comento (retenção de 11% sobre a prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra), o que leva ao entendimento de que a *matéria tributável* – elemento intrínseco do lançamento – não foi devidamente apurada, o que enseja em patente ofensa à legislação que rege a hipótese de incidência do presente débito, situação esta passível de anulação por vício material, e não por vício formal.

Não sendo permitido formar a convicção de que os serviços foram prestados mediante cessão de mão de obra, fato imprescindível para a constituição do presente débito, é certo que o lançamento não concretizou a comunicação jurídica necessária para que o mesmo tenha validade, devendo, assim, ser extirpado do mundo fenomênico.

Portanto, verifica-se que não houve equívocos no preenchimento dos requisitos formais do lançamento, de forma a preterir o direito de defesa da Recorrente, posto que esta apresentou, inclusive, defesa tendente a demonstrar a nulidade do ato administrativo.

O que houve, *in casu*, foi a adoção de fatos impositivos equivocados, alterando os elementos substanciais/intrínsecos do lançamento, quais sejam, a aferição dos fatos geradores e a determinação da matéria tributável, incorrendo em flagrante vício material.

Cabe ressaltar que eventual lançamento passível de ser constituído posteriormente em virtude desta anulação seria totalmente dissociado da presente NFLD, posto que demandaria uma nova fiscalização e apuração dos montantes porventura devidos, levando-se em consideração o que restou aqui consignado, certamente com valores diversos da presente autuação, e não um mero aperfeiçoamento formal, razão pela qual entendo estarmos diante de um vício material.

Ante todo o exposto, mais uma vez pedindo vênia à E. Conselheira Relatora, voto no sentido de **CONHECER DO RECURSO E DAR-LHE PROVIMENTO** para

Processo nº 35464.004202/2006-51
Acórdão nº **2402-001.543**

S2-C4T2
Fl. 292

RECONHECER A NULIDADE DO RESTANTE DO LANÇAMENTO, POR VÍCIO MATERIAL.

É como voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues