



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

**Processo n°** 35474.000201/2006-19  
**Recurso n°** 246.594 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9202-01.530 – 2ª Turma**  
**Sessão de** 09 de maio de 2011  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** HDS MECPAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/07/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO.  
AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. VICIO MATERIAL. NULIDADE.

A ausência da descrição dos motivos que levaram a autoridade fiscal a lavrar o lançamento constitui causa de nulidade que se caracteriza como vício material.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Henrique Pinheiro Torres – Presidente-Substituto

(Assinado digitalmente)

Francisco Assis de Oliveira Júnior – Relator

(Assinado digitalmente)

EDITADO EM: 16/05/2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente – Substituto), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Elias Sampaio Freire, Gonçalo Bonet Allage, Giovanni Christian Nunes Campos, Manoel Coelho Arruda Junior, Alexandre Naoki Nishioka, Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Marcelo Oliveira.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, com fulcro nos arts. 64 e 67 do Anexo II da Portaria MPF nº 256, de 22/06/2009.

O lançamento, cujo período abrange as competências 01/2002 a 07/2004, refere-se às contribuições previdenciárias devidas pelo empregador no tocante às remunerações pagas aos segurados empregados tendo sido desconsiderados os vínculos empregatícios registrados em empresas interpostas pelo fato de a autoridade fiscal ter considerado que os empregados, de fato, estariam subordinados à empresa notificada.

A 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, por maioria, anulou a notificação. Transcrevo a ementa do acórdão recorrido (Acórdão nº 2401-00.544, de 19/08/2009):

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2002 a 31/07/2004*

*NORMAS PROCEDIMENTAIS. DESCONSIDERAÇÃO/ PERSONALIDADE JURÍDICA E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.*

*Somente nas hipóteses em que restar constatada a efetiva existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto "tomador de serviços" e os "prestadores de serviços", poderá o Auditor Fiscal caracterizar o contribuinte individual (autônomo) como segurado empregado, ou mesmo promover a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.*

*RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES.*

*O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar de forma clara e precisa todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório.*

*Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício*

*pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a nulidade material da notificação, mormente tratando-se de caracterização de segurados empregados, onde os requisitos do vínculo empregatício devem restar circunstanciadamente comprovados.*

*PROCESSO ANULADO.*

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs o recurso especial, alegando dissídio jurisprudencial, fls. 624/632, no tocante ao fato de a decisão recorrida ter considerado que a deficiência na motivação do lançamento caracteriza-se como vício material, indicando que outros colegiados têm adotado posição divergente no sentido de que tal circunstância limita-se a vício de natureza formal, indicando como paradigmas os acórdãos proferidos pela Terceira Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 203-09332), Primeira Câmara do antigo Terceiro Conselho dos Contribuintes (Acórdão nº 301-31795), cujas ementas transcrevo a seguir:

*Acórdão nº 203-09332:*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - IMUNIDADE - NULIDADE POR VÍCIO FORMAL –*

*A imprecisa descrição dos fatos, pela falta de motivação do ato administrativo, impedindo a certeza e segurança jurídica, macula o lançamento de vício insanável, tornando nula a respectiva constituição. Processo anulado ab initio.*

*(3ª C do 2º CC, Processo nº 13133.000427/2002-14, Recurso nº 223378, Sessão do dia 02.12.2003).*

*Acórdão nº 301-31795:*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. VÍCIO FORMAL.*

*O descumprimento de requisitos essenciais do lançamento como omissão dos fundamentos pelos quais estão sendo exigidos os tributos e aplicadas as multas e acréscimos legais, além da falta da prévia intimação estabelecida na legislação específica, tudo em contradição ao disposto no art. 142, do CTN e nos art. 11 e 59, do Decreto 70.235/72, autorizam a declaração de nulidade dessa lançamento por vício formal. PRECEDENTES: Ac. 303-29972, 30296334 e 301-29966.*

*RECURSO DE OFÍCIO NEGADO.*

*(1ª C – 3º CC, Processo nº 10715.001845/97-25, Recurso nº 331190, Sessão de 18.05.2005).*

Aduz a Procuradoria da Fazenda Nacional que a deficiente indicação das causas de fato e de direito do lançamento constituem vício de forma tendo em vista tratar-se tão somente de deficiência da motivação. Tal definição é relevante, na medida em que motivo e motivação não se confundem. Esta tem natureza formal, sendo possível sua correção e repetição sem os erros eventualmente identificados. Aquele tem natureza material, ligado diretamente a existência do fato.

O recurso foi admitido por meio de despacho às fls. 631/632.

Em contra-razões, o interessado sustenta a inadmissibilidade do recurso e, no mérito, reprisa os argumentos em seu recurso voluntário, especialmente, que não restou configurada a existência dos elementos constitutivos da relação de emprego entre o suposto tomador de serviços e os supostos empregados, concluindo-se que não ocorreu o fato gerador descrito no auto de infração, condição que caracteriza o vício material.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Júnior, Relator

O recurso especial é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, e nesse sentido concordo com os fundamentos do despacho às fls. 631/632.

A questão controvertida posta à apreciação deste colegiado diz respeito a definir se a ausência de descrição dos motivos que levaram a autoridade fiscal a caracterizar como empregados de uma empresa os prestadores de serviços vinculados a outras caracteriza-se como vício material ou formal.

Desde já, cumpre assinalar que a matéria sob análise deste colegiado não repercute apenas no campo semântico, mas principalmente no que atine à possibilidade ou não de ser efetuado novo lançamento.

Como é do conhecimento de todos, iniciada a fluência do prazo decadencial, nenhum fato terá efeito sobre seu transcurso, com exceção da eventual declaração de nulidade por vício formal em relação ao lançamento.

De acordo com o art. 173, II, do CTN o direito de proceder ao lançamento extingue-se em cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, vejamos:

*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.*

Registre-se que o lançamento anulado por vício formal (adjetivo) goza da prerrogativa da restituição integral do prazo de decadência, condição que não se repete se o vício apontado for de natureza material (substantivo). Daí a importância de definirmos se a ausência da descrição dos motivos que autorizam o lançamento caracteriza-se ou não como vício material, conforme foi decidido no acórdão recorrido.

A Fazenda Nacional sustenta, conforme já mencionado, que a descrição fática ou até mesmo a ausência de enquadramento legal dos fatos geradores constitui vício de natureza formal, tendo em vista tal requisito estar previsto no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que descreve elementos de natureza formal do auto de infração, *in verbis*:

*"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá 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." (destaquei)*

Na lição de Leandro Paulsen (Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência. 11ª edição. P. 1186), os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário, enquanto os vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.

No tocante aos aspectos relacionados à definição de vício material, isto é, validade e incidência da lei tributária, tem-se que o art. 142 do CTN estipula os elementos nucleares do lançamento ao afirmar que este é ato privativo da autoridade administrativa, oportunidade em que a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente será verificada, a matéria tributável determinada a matéria tributável, o montante do tributo devido calculado, o sujeito passivo identificado e, sendo o caso, proposta a aplicação da penalidade cabível.

Ora dúvidas não há que no momento em que o lançamento é efetuado está a autoridade fiscal fixando quais foram as razões que determinaram sua convicção de que o fato gerador da obrigação tributária efetivamente ocorreu. Todo o procedimento administrativo fiscal nasce desta premissa: o fato gerador ocorreu ou não. A obrigação tributária existe e pode ser cobrada ou não.

Assim, a determinação da matéria tributável, entre outros elementos, é essencial para a própria existência do lançamento e, por conseguinte, o crédito tributário; além de ser essencial ao pleno exercício da defesa do contribuinte, razão pela qual sua omissão ou a insuficiência dos motivos que formaram a convicção da autoridade fiscal fragiliza o lançamento de tal forma que impede a sua continuidade no mundo jurídico, o que implica em sua nulidade por vício material.

O simples fato de a descrição do fato gerador constar dos requisitos estabelecidos no art. 10 do Decreto 70.235, de 1972, conforme sustenta a Fazenda Nacional, não implica que tal característica refere-se tão somente ao vício formal, pois conforme já manifestado anteriormente, não se trata de vício no procedimento ou de mera formalização,

mas da própria verificação da incidência da lei tributária. Em verdade, a ausência ou a incorreta descrição dos fatos ataca o próprio conteúdo do ato, daí sua natureza substancial e material.

Não é demais lembrar que a motivação do ato administrativo do qual o lançamento é espécie, compreende um complexo cognitivo que abrange a descrição dos fatos, a explicitação do direito aplicável e a demonstração de que houve a subsunção do fato à norma. A articulação de todos esses elementos viabiliza o direito de defesa e sua ausência caracteriza flagrante cerceamento.

Além disso, propicia ao julgador administrativo verificar a ocorrência da obrigação fiscal, daí sua importância, pois de outra forma, não teria condições, o julgador administrativo, de poder fundamentar sua decisão, sob pena de nulidade, se não lhe fosse possível aferir a existência e a validade dos fatos que identificam a obrigação tributária dada a condição de os mesmos não terem sido narrados ou insuficientemente demonstrados.

Dessa forma, considerando o fato de a autoridade fiscal não ter demonstrado quais elementos fáticos evidenciarão a caracterização do mencionado vínculo jurídico entre empregado e empregador, esvaziando, por conseguinte, a relação de direito material subjacente ao lançamento, entendo que tal omissão se constitui em vício de natureza material que compromete a certeza quanto ao fato gerador que dá origem à obrigação tributária.

Conforme mencionado anteriormente, o vício de natureza material repercute na substância do próprio ato, impedindo a certeza quanto à existência do fato gerador, o que ocorre, precisamente, quando se omite a descrição das circunstâncias que caracterizaram os fatos geradores da obrigação tributária.

Ante o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA, no sentido de que a ausência da descrição dos motivos que determinaram a caracterização dos empregados a uma empresa apesar de os mesmos estarem vinculados a outras se caracteriza como vício material.

Francisco Assis de Oliveira Júnior

(Assinado digitalmente)