



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

**Processo nº** 35475.000941/2006-45  
**Recurso nº** 248.892 Voluntário  
**Acórdão nº** **2302-00.585 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 19 de agosto de 2010  
**Matéria** SALÁRIO INDIRETO: DIÁRIAS  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE BOREBI - PREFEITURA MUNICIPAL  
**Recorrida** SRP-SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, I DO CTN.**

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991.

Encontra-se atingida pela fluência do prazo decadencial, nos termos do art. 173, I do CTN, parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização.

**DIÁRIAS DE VIAGEM. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO.**

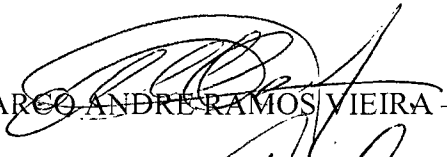
Não se subsume na hipótese descrita no art. 28, §8º, 'a' da Lei nº 8.212/91 os adiantamentos efetuados a servidor, para o custeio de pequenas despesas decorrentes do transporte de munícipes para outros municípios, por motivo de educação e de saúde, quando configurada a correspondente prestação de contas.

Recurso Voluntário Provido

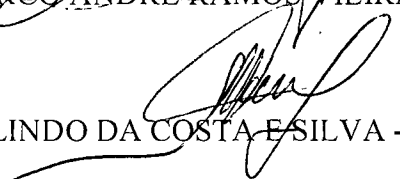
Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária** da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Marco André Ramos Vieira e Leôncio Nobre de Medeiros que entenderam tratar-se de nulidade por vício formal. Apresentou declaração de voto, o Conselheiro Marco André Ramos Vieira. Ausente o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior.



MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA – Presidente



ARLINDO DA COSTA E SILVA - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi, Arlindo Costa e Silva, Edgar Silva Vidal (suplente), Leôncio Nobre de Medeiros, Thiago Davila Melo Fernandes, e Marco André Ramos Vieira (presidente).

## Relatório

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

Data da lavratura da NFLD: 31/07/2003.

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD lavrada em face do Município de Borebi – Prefeitura Municipal.

A presente NFLD tem por objeto o lançamento tributário de contribuições previdenciárias incidentes sobre o total dos valores pagos a título de viagens, no decorrer do mês, a segurados empregados e a agentes políticos, todos vinculados ao Regime Geral de Previdência Social como segurados obrigatórios na qualidade de segurados empregados, nos termos do art. 12, I da Lei nº 8.212/91, em razão de o ente municipal não possuir Regime Próprio de Previdência Social, nos termos descritos no Relatório Fiscal a fls. 28/35, e anexos.

Compreende o presente lançamento as contribuições sociais que se lhes seguem:

- Contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, a cargo da empresa, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados – Art. 22, I da Lei nº 8.212/91.
- Contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, a cargo dos segurados empregados, incidentes sobre os seus respectivos salários de contribuição mensais – Artigos 20 e 30, I, ‘a’ ambos da Lei nº 8.212/91
- Contribuições sociais destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados – Art. 22. II da Lei nº 8.212/91.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o notificado apresentou impugnação a fls. 46/48.

A Seção de Fiscalização da Gerência Executiva do INSS em Bauru/SP baixou o feito em diligência, para que fossem esclarecidos pontos controversos no lançamento, conforme documento a fl. 82.

Informação fiscal a fl. 85 e 87.



A Seção de Análise de Defesas e Recursos da Gerência Executiva do INSS em Bauru/SP lavrou Decisão-Notificação (DN), a fls. 88/91, refutando as alegações do impugnante e mantendo o débito apurado em sua integralidade.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 99/103.

A Secretaria da Receita Previdenciária, após examinar os documentos adjuntados ao processo, reformou parcialmente sua decisão, nos termos lavrados na Reforma de Decisão-Notificação, a fls. 878, mantendo parcialmente o débito, na conformação disposta no Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR, a fls. 879/885.

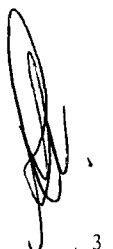
Não satisfeito com a antecitada decisão, o município em tela interpôs Recurso Voluntário, a fls. 889/893, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que os valores lançados são, na verdade, adiantamentos legalmente autorizados efetuados a funcionário que controla as pequenas despesas de viagens dos funcionários municipais e de moradores do município, já que este não possui atendimento de educação nem de saúde pública.
- Que os valores repassados a motoristas visavam ao custeio de despesas com alimentação dos munícipes transportados, de combustível e de pedágio.
- Que as despesas de almoço de funcionários em locomoção não podem ser traduzidos como diárias de viagem, mas, sim, despesas correntes da prefeitura.
- Que não há na legislação previdenciária qualquer previsão de que valores de despesas efetuadas se constituam fatos geradores de contribuições previdenciárias.
- Que a presunção legal de que os valores recebidos acima de 50% da remuneração constituem-se salário de contribuição só se aplica nos casos em que não houver prestação de contas.

Ao fim, requer que o débito seja julgado improcedente.

Contra-razões a fl. 898, pugnando pela manutenção integral do débito.

Relatados nessas condensadas linhas os fatos relevantes.



## Voto

Conselheiro ARLINDO DA COSTA E SILVA, Relator

### 1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi valida e eficazmente cientificado da decisão recorrida 24/07/2006, segunda-feira, conforme documento acostado a fl. 888, iniciando-se pois o decurso do prazo recursal na terça-feira seguinte, diga-se, 25/27/2006. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 18 de agosto desse mesmo ano, há que se honrar a tempestividade do recurso interposto.

Superado o pressuposto temporal de admissibilidade do recurso, deste conheço. Passamos então ao exame das questões preliminares ao mérito.

### 2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES

#### 2.1. DA DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

*Súmula Vinculante nº 8 - "São inconstitucionais o 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".*

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

#### **CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de 03 de outubro de 1988**

*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.*

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, urgem serem aplicadas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em contrário, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

*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; (grifos nossos)*

*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.*

A análise da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência revela que, ao caso *sub examine*, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso I do transcrito art. 173 do CTN. Nessa condição, tendo sido o lançamento realizado em 31 de julho de 2003, este apenas alcançaria os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/1997, inclusive, excluídos os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano.

Pelo exposto, encontram-se atingidas pela fluência do prazo decadencial todas as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos em novembro de 1997 e nas competências anteriores a esta, bem como aquelas relativas ao 13º salário desse mesmo ano, caducando, por conseguinte, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário a elas correspondente.

Vencidas as questões preliminares, passamos à análise do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

#### **3.1. DA PERDA DO INTERESSE PROCESSUAL**

Em razão do provimento relativo à decadência parcial do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário de que trata o presente processo, nos termos do item 2.1. *supra*, apenas será objeto de apreciação por este colegiado as matérias de fato e de direito referentes aos fatos geradores ainda não alcançados pelo decurso do prazo decadencial acima referido.

Dessarte, o exame do mérito se cingirá aos fatos geradores ocorridos de dez/97 a dez/98. Em relação aos demais, consideraremos ter havido perda do interesse, razão pela qual não serão mais objeto de apreciação.

Outrossim, cumpre assentar que também não será objeto de apreciação por este colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

#### **3.2. DAS VERBAS RECEBIDAS A TÍTULO DE DIÁRIAS.**

Consta no Relatório Fiscal, a fls. 28/30, que no período de 1996 a 2002, a prefeitura municipal lançou em sua contabilidade o custeio de viagens para fora da sede do município, sem identificar os servidores que as realizaram, nem a atividade por eles desenvolvida. Destaca que a maior parte dos valores foi lançada em nome de motoristas. Da análise dos comprovantes de pagamento, a fiscalização concluiu tratar-se de salários indiretos, dando ensejo à lavratura da vertente notificação de lançamento.



Em sede de impugnação e de Recurso Voluntário, o município alega que tais valores são, em verdade, adiantamentos legalmente autorizados efetuados a funcionários que detêm o controle de pequenas despesas consistentes em alimentação, combustíveis, pedágio, etc., realizadas por funcionários municipais no transporte de moradores do município para outras cidades, já que aquele não possui atendimento básico de educação nem de saúde pública.

O art. 37 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e da lavratura na NFLD em julgamento, dispunha que a lavratura de notificação de lançamento deve ser operada com a descrição clara e precisa dos fatos geradores que a integram.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.*

*§1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.*

Se nos antolha, no caso *sub examine*, que tal requisito essencial não foi devidamente observado pelo auditor fiscal notificante.

Ao se deparar com lançamentos contábeis relativos ao custeio de viagens para fora da sede do município, sem a identificação dos servidores envolvidos nem a atividade por eles realizada, a fiscalização ignorou os esclarecimentos prestados pelo contribuinte e concluiu tratar-se de salário indireto, mesmo diante da evidência de que tais valores, em sua maioria, tenham sido pagos a motoristas.

A fiscalização, então, procedeu ao lançamento ora em discussão, com esteio tão somente na presunção de que tais pagamentos eram representativos de salário indireto, pecando por não observar os atributos de clareza e precisão dos fatos geradores levantados.

Revela-se o direito previdenciário refratário ao lançamento de fatos geradores cujo conteúdo remuneratório não esteja perfeitamente caracterizado no levantamento tributário.

A pedra fundamental sobre a qual se edifica o conceito atinente ao Salário de Contribuição – base de cálculo da contribuição previdenciária - encontra-se fincada no art. 28 da Lei nº 8.212/91, cujo inciso I estatui ser qualificada como tal, a remuneração auferida por segurados empregados, em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador.

A lei em voga presume, igualmente, que determinados montantes repassados ao segurado também se subsume no conceito de Salário de Contribuição, como sói ocorrer no caso do pagamento de diárias de viagem, quando estas superarem 50% da remuneração mensal do beneficiário, a teor do parágrafo oitavo, alínea 'a' do mesmo dispositivo legal.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*



*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

(...)

*§ 8º Integram o salário-de-contribuição pelo seu valor total: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*a) o total das diárias pagas, quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)*

Tratando-se de presunção legal, necessário e indispensável que o traço distintivo do fato presumidor esteja muito bem caracterizado, que se ajuste perfeitamente na conformação das condições de contorno estabelecidas pela norma tributária, de molde a ser representativo do fato presuntivo, sendo, deste, espelho.

O enredo idealizado na NFLD em apreço trouxe a público o traje dos adiantamentos de verbas repassadas a título de “*despesas de viagens*”, engalanado no personagem descrito no art. 28, §8º, ‘a’ da Lei nº 8.212/91.

Pecou, no entanto, a fiscalização, no quesito relativo à subsunção do fato impositivo verificado à hipótese de incidência genérica e abstratamente descrita na norma.

Verificamos que, em momento algum, ousou-se demonstrar que o montante recebido a título de *diárias de viagem* por cada segurado, individualmente, tenha ultrapassado em 50% a sua remuneração mensal. Note-se que tal parâmetro traduz-se condição *sine qua non* para a configuração das verbas recebidas sob esse rótulo como Salário de Contribuição.

Falhas sucederam-se igualmente na demonstração de que tais quantias hajam sido vertidas em favor dos destinatários diretos, em sua maioria, motoristas do município. Desprezaram-se os esclarecimentos prestados pelo autuado, bem como os recibos, notas fiscais e demais meios demonstrativos de prestação de contas referentes aos adiantamentos pecuniários apurados. Optou-se pela mera lavratura e posterior manutenção do débito, a despeito da imprescindível clareza e precisão atávica aos fatos geradores tributários.

Nessa perspectiva, avulta que a conotação de Salário de Contribuição dada aos pagamentos aqui em destaque encontra-se despojada dos elementos propícios à sua consumação como fato gerador de contribuições previdenciárias, não ultrapassando os estreitos limites da passarela arquitetada na notificação em foco.

Merece elogios a veemência com que a fiscalização buscou investigar a ocorrência de fatos geradores. Todavia, os fatos jurídicos apurados têm que desfilar, necessariamente, cortejados pelos elementos idôneos de prova a lhes emprestar esteio, na evolução de estilo *fino* à apoteose do processo.



Do cotejo do quadros probatórios coligidos pela fiscalização e pelo autuado, brilho maior dessaiu deste, pela plausibilidade e coerência dos esclarecimentos prestados relativos às verbas em questão, ornados com os documentos que os fundamentam, formando alfin um conjunto harmônico. Da outra parte, o quadro pictografado na NFLD atravessou ao não lograr reproduzir a *mens lege* aviada na alínea 'a' do §8º do já visto art. 28, marchando em flagrante descompasso frente às exigibilidades legais já aventadas alhures.

Não se mostra despiciendo repisar, que a configuração indireta de remuneração, como o vertente caso, tem que ser erigida sobre o alicerce de um conjunto probatório robusto, hábil a conferir rigidez ao lançamento, sob pena de desmoronamento ante ao mais singelo tremor.

#### 4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de agosto de 2010.

  
ARLINDO DA COSTA E SILVA - Relator

#### Declaração de Voto

Conselheiro MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA, Relator

Peço vênia para discordar do entendimento proferido pelo Conselheiro Relator.

Concordo que não houve demonstração de que o montante recebido a título de *diárias de viagem* ultrapassou em 50% (cinquenta por cento) a remuneração individual dos segurados. E após a diligência restou configurada a dúvida se é o caso de lançamento de diárias para viagens excedentes a cinquenta por cento da remuneração, ou se trata de despesas de viagens não comprovadas. Entretanto, discordo dos efeitos da irregularidade encontrada, o Relator entende que é caso de conceder provimento, entendo que é caso de nulidade do lançamento.

O lançamento é forma, sendo o ato de aplicação material da norma de incidência. Apesar de ser forma, exteriorização, reflete o conteúdo da norma de incidência tributária, o fato gerador. A falha na exteriorização do lançamento é um vício formal, por seu turno, o erro quanto ao conteúdo irá traduzir um vício material.

Como é cediço, são componentes do ato administrativo: a competência, a forma, a finalidade, o motivo e o objeto. Ao lavrar um ato administrativo, a autoridade pode falhar em



algum desses elementos; dessa maneira, a distinção, entre os componentes do ato, é relevante para fins de determinação dos efeitos que o vício nos elementos geram.

O vício do ato pode ser sanável ou insanável. O vício na competência e na forma são sanáveis; já os vícios na finalidade, no motivo e no objeto são insanáveis. Justamente por vício na forma ocasionar a possibilidade da convalidação do ato, é importante destacar o que se entende por forma.

A invalidação e a convalidação são meios para a eliminação do vício. Caso a administração não convalide o ato, este se torna passível de invalidação pelo Poder Judiciário. Destaca-se que na Administração Tributária há uma nítida distinção entre o órgão fiscalizador, que pratica o ato de lançamento, e o órgão que julga os recursos. Não há como o órgão julgador convalidar o ato de lançamento, pois as competências são notoriamente distintas. Assim, diante do reconhecimento do vício na confecção do lançamento, não há como se efetuar pelo decisório a complementação do lançamento. Agora, os simples erros materiais, como base de cálculo equivocada, erros de digitação, guias não consideradas pelo fisco, podem promover a simples alteração do valor inicialmente lançado, sem ocasionar a nulidade do ato administrativo, a teor do disposto no art. 145 do CTN. Há, assim, que se distinguir os vícios que contaminam o ato administrativo das simples irregularidades.

Os atos irregulares não contêm vícios que comprometam a pertinência e a validade de modo decisivo. Não se classificam como inválidos, uma vez que os vícios presentes nos atos irregulares restringem-se a erros, os quais a lei não considera essencial para a validade do ato administrativo e, que não demande a convalidação para corrigi-lo.

Pode haver a retirada de valores, agora a inclusão, alteração de fundamentos legais, falhas na identificação do sujeito passivo demandam a necessidade de novo lançamento.

Em uma concepção a respeito da forma do ato administrativo é incluída não somente a exteriorização do ato, mas também as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato. Nesse sentido é a lição de Maria Sylvia di Pietro, na obra Manual de Direito Administrativo, 18ª edição, Ed. Atlas, página 200.

Na lição expressa de Maria Sylvia di Pietro, na obra já citada, página 202, *in verbis*: “Integra o conceito de forma a motivação do ato administrativo, ou seja, a exposição dos fatos e dos direitos que serviram de fundamento para a prática do ato; a sua ausência impede a verificação da legitimidade do ato.”

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. Motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato. Na lição de Maria Sylvia di Pietro, pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato; pressuposto de fato, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato. A ausência de motivo ou a indicação de motivo falso invalidam o ato administrativo.



No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização. A falha na motivação pode ser corrigida, desde que o motivo tenha existido.

Não é outra a lição do mais abalizado administrativista brasileiro, Celso Antônio Bandeira de Mello. De acordo com esse doutrinador, na obra Curso de Direito Administrativo, 22ª edição, Ed. Malheiros, pág. 385, verbis: “em se tratando de atos vinculados, o que mais importa é haver ocorrido o motivo perante o qual o comportamento era obrigatório, passando para segundo plano a questão da motivação. Assim, se o ato não houver sido motivado, mas for possível demonstrar ulteriormente, de maneira indisputavelmente objetiva e para além de qualquer dúvida ou entredúvida, que o motivo exigente do ato preexistia, dever-se-á considerar sanado o vício do ato.”

Na mesma obra, página 451, o autor afirma que “a convalidação, ou seja, o refazimento de modo válido e com efeitos retroativos do que fora produzido de modo inválido, em nada se incompatibiliza com interesses públicos. Isto é: em nada ofende a índole do Direito Administrativo. Pelo contrário”. Na lição de Celso Antônio, página 453: “A Administração não pode convalidar um ato viciado se este já foi impugnado, administrativa ou judicialmente. Se pudesse fazê-lo, seria inútil a arguição do vício, pois a extinção dos efeitos ilegítimos dependeria da vontade da Administração, e não do dever de obediência à ordem jurídica. Há entretanto, uma exceção. É o caso da “motivação” de ato vinculado expendida tardiamente, após a impugnação do ato. A demonstração, conquanto serôdia, de que os motivos preexistiam e a lei exigia que, perante eles, o ato fosse praticado com o exato conteúdo com que o foi é razão bastante para sua convalidação.”

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo nas contribuições previdenciárias: se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha no pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento como empregado, mas o relatório fiscal falhou na caracterização; entendo que haveria falha na motivação; devendo o lançamento ser anulado por vício formal.

A autoridade julgadora deverá analisar a observância dos requisitos formais do lançamento, previstos no art. 37 da Lei n.º 8.212 e no art. 10 do Decreto n.º 70.235 de 1972, nestas palavras:

*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.*



Conforme expressamente previsto no Decreto n.º 70.235, a descrição do fato é requisito formal. Não se pode confundir descrição do fato com o próprio fato. A primeira é forma, exteriorização; o segundo é conteúdo.

Da análise dos requisitos formais estabelecidos no art. 10 do Decreto n.º 70.235 pode ser concluído que o relatório fiscal preenche todos os requisitos formais, o que permite um regular desenvolvimento para ser julgado o mérito; ou pode ser concluído que há um vício sanável, ou o vício poderá ser insanável. No caso de o vício ser sanável, a autoridade julgadora determinará a correção da eiva pela autoridade lançadora, caso não seja corrigida deverá ser anulado o lançamento por vício formal. Caso o vício seja insanável, como por exemplo o fato indicado pelo Auditor Fiscal não consta em lei como hipótese de incidência, deverá ser dado provimento ao recurso interposto pelo contribuinte, pois se não há possibilidade de correção, não há motivo para que seja realizado novo lançamento sobre aquela argumentação.

Desse modo, caso o fisco não consiga demonstrar o fato gerador, há um vício formal, pois não foi atendido o requisito da motivação (expressão ou descrição de motivos). Da mesma forma que em uma petição inicial a falha dos fatos e dos fundamentos jurídicos (art. 282 do CPC) é um vício de forma. Nessa hipótese deve ser oportunizada pelo órgão de primeira instância a correção do vício, na forma do art. 18, § 3º do Decreto n.º 70.235; caso a fiscalização não consiga realizar tal prova, o lançamento tem que ser anulado. Agora, se diante do lançamento o sujeito passivo faz prova da inexistência dos fatos alegados pelo Fisco, há um vício não na motivação, mas sim no motivo, não houve o fato gerador. Nesse caso, não há que se complementar relatório, pois não houve o pressuposto de fato e de direito para a realização do lançamento, logo o julgamento tem que ser de mérito, extinguindo-se o crédito tributário.

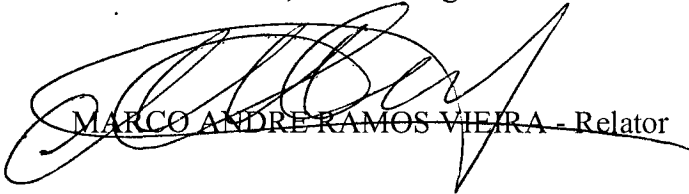
Vício extrínseco são aqueles que dizem respeito à forma, seja pela inobservância das formalidades legais ou dos critérios de competência. Por sua vez os vícios intrínsecos são os inerentes ao conteúdo, à essência do documento ou à substância do ato nele representado. O lançamento pode ser defeituoso, mas pode não ser falso, no sentido de não ter vício material, mas apenas o vício formal. Caso não haja oportunidade de saneamento da falta, a autoridade julgadora nunca poderá restar convicta da ausência ou inexistência do fato gerador. O vício material é aquele que não corresponde a verdade.

Um lançamento sem fundamentação, não deixa de ser um lançamento. Na lição de Pontes de Miranda: “defeito não é falta. O que falta não foi feito. O que foi feito, mas tem defeito, existe. O que não foi feito não existe, e, pois, não pode ser desfeito”. O que não existe não se anula.

Por todo o exposto entendo que o vício no lançamento é de natureza formal.

É o voto.

Sala das Sessões, em 19 de agosto de 2010

  
MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA - Relator