



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

Processo nº 35948.000390/2006-14
Recurso nº 142.550 Voluntário
Acórdão nº 2302-00.506 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de junho de 2010
Matéria CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
Recorrente PHILLIP MORRIS BRASIL S/A E OUTRO
Recorrida SRP Curitiba / PR

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/1997 a 30/10/1998

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Solidariedade, art. 31 da Lei nº 8.212/91. Deve ser anulado o lançamento que resultar em prejuízo para o direito de defesa do sujeito passivo. A existência de cessão de mão de obra deve ser demonstrada, para os serviços prestados, nos moldes previstos no parágrafo 3º, do artigo 31, da Lei nº 8.212/91.

Lançamento Anulado.

Sem crédito em Litígio.

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 anular o lançamento, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, que entendeu tratar-se de vício material. Apresentou declaração de voto o Conselheiro Marco André Ramos Vieira.


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA – Presidente.


ADRIANA SATO – Relatora.



Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Sato, Leôncio Nobre Medeiros, Maria Helena Lima, Manoel Coelho Arruda Júnior, Liège Lacroix Thomasi, Thiago Davila Melo Fernandes e Marco André Ramos Vieira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito lavrada em 28/10/2003, cuja ciência da Recorrente ocorreu em 04/11/2003 e da prestadora de serviços em 16/12/2003 (FLS.103).

De acordo com o Relatório Fiscal (fls.30/32) constituem os fatos geradores das contribuições lançadas, as remunerações relativas aos segurados empregados que realizaram serviços junto à Recorrente, mediante cessão de mão de obra na prestação de serviço de manutenção, no período de agosto/97 a outubro/98, nos termos do art.31, parágrafo 3 da Lei 8.212/91.

A Recorrente apresentou impugnação em 19/11/2003 e o serviço de análise de defesa e recursos, em 01/09/2004 solicitou ao serviço de fiscalização a emissão de relatório fiscal complementar onde conste a devida identificação da base legal referente ao arbitramento, bem como a correta legislação que ensejou a aferição indireta e a solidariedade dos contribuintes, sob pena de nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa.

Às fls.111/114 consta o Relatório Fiscal Complementar nos termos da solicitação do serviço de análise de defesa e recursos.

A Recorrente foi cientificada do Relatório Fiscal Complementar em 31/05/2005 (fls.119) e a prestadora de serviços em 06/06/2005 (fls.121).

A Recorrente apresentou defesa complementar, e a prestadora de serviços não apresentou defesa e a DN julgou o lançamento procedente.

A prestadora de serviços foi cientificada do teor da DN em 07/02/2006 e a Recorrente em 06/02/2006 (fls.190).

Inconformada a recorrente, apresentou recurso voluntário, alegando em síntese:

- a) ilegitimidade passiva dos administradores da empresa;
- b) decadência do direito de lançar;
- c) nulidade da autuação;
- d) do ilegal alargamento dos conceitos de cessão de mão de obra e empreitada;
- e) da responsabilidade solidária e da inexistência da obrigação da Recorrente de arquivar as GRP's e as folhas de pagamento das empresas que lhe prestam serviços;
- f) diferença entre devedor e responsável solidário;

- g) do arbitramento e a violação ao princípio da legalidade;
- h) impossibilidade da aplicação da taxa selic;
- i) por fim, que seja declarada a improcedência da presente NFLD.

A Prestadora de Serviços, não apresentou recurso e a SRP apresentou contra-razões.

É o Relatório.

Voto

Conselheira ADRIANA SATO, Relatora

Sendo tempestivo, CONHEÇO DO RECURSO e passo a análise da questão preliminar suscitada pela Recorrente.

O relatório fiscal e o relatório fiscal complementar não evidenciou a caracterização da cessão de mão-de-obra, que seria o fato gerador do lançamento fiscal. É inegável o instituto da responsabilidade solidária no período do crédito lançado, com fulcro no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem, mas desde que reste comprovada a prestação de serviços com cessão de mão de obra, o que definitivamente não ocorreu no processo em tela.

Desta forma, não restou evidenciada a prestação de serviço com cessão de mão de obra. Não é a simples contratação de um serviço que traz à solidariedade. Esta decorre tão somente da prestação de serviço onde se verifica a cessão de mão de obra.

Nos atos legais e normativos o elenco das atividades que comportam cessão de mão de obra especificados na legislação previdenciária é meramente exemplificativo, ou seja, pode haver cessão nas atividades arroladas, desde que ela fique demonstrada, desde que haja enquadramento no conceito de cessão.

Daí decorre a necessidade de uma maior precisão na afirmativa da fiscalização de que os serviços contratados foram prestados com cessão de mão de obra. Não é a presunção de legitimidade da afirmativa fiscal que possibilita o exercício do amplo direito de defesa e sim a motivação e explicitação que for trazida na notificação. Para que a recorrente possa se contrapor a afirmativa da existência da cessão é necessário que a fiscalização tenha apontado de forma concreta de onde extraiu suas conclusões. Cabe à autoridade lançadora motivar adequadamente suas afirmativas, possibilitando ao contribuinte a perfeita compreensão do que lhe é imputado, viabilizando o exercício do direito inserido no inciso LV, do artigo 5 da Constituição Federal/88.



A autarquia tem o dever de expor os motivos pelos quais está praticando o ato de lançamento fiscal. Nesse sentido, assevera o artigo 50, caput e inciso II da Lei n. 9.784/99:

"Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando

II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;"

A legislação em apreço insculpiu princípio paulatinamente defendido pela doutrina pátria, de que o ato administrativo, além de legalmente fundamentado, deve ser motivado.

Leciona o professor Hely Lopes Meirelles em Direito Administrativo Brasileiro, Melhores Editores São Paulo, 2003, p.149:

"O motivo ou causa é a situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato administrativo."

Ainda continua nas páginas 193/194:

"A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato e por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade (...)"

"Por aí se concluiu que, quer quando obrigatória, quer quando facultativa, se for feita, a motivação atua como elemento vinculante da Administração aos motivos declarados como determinantes do ato. Se tais motivos são falsos ou inexistentes, nulo é o ato praticado."

Ademais, em se tratando de lançamento fiscal, o artigo 142 do Código Tributário Nacional não deixa dúvidas de que a motivação se refere à verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador.

O contencioso administrativo no âmbito da Receita Federal do Brasil é regido pelo Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e mais especificamente, no caso das contribuições sociais de que tratam os artigos 2º e 3º da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, pela Portaria RFB n.º 10.875, de 16 de agosto de 2007.

Em ambos diplomas legais, nos artigos 59, inciso II e 27, inciso II, respectivamente, está disposto que são nulos "os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou **com preterição do direito de defesa**" (grifei)

No caso em tela, versando o lançamento, exclusivamente, sobre a responsabilidade solidária decorrente da cessão de mão de obra, no período de 08/1997 a 10/1998, a efetiva prestação do serviço com cessão deve ficar cabalmente demonstrada no relatório fiscal.

Estatui o artigo 31, caput, da Lei n.º 8.212/91:

“Art. 31 O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta lei, em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23.

Alteração - Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23 não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. (Redação alterada pela MP nº 1.523-9, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

E, o **parágrafo 2º**, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.032/95, vigente à época do fato gerador, dispõe que :

“ 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 direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros, independentemente da natureza e da forma de contratação”. (Redação alterada pela Lei nº 9.032/95)

Portanto, a solidariedade só estará presente nos serviços contínuos, onde houver cessão de mão de obra (art.31, caput da Lei nº 8.212/91), de forma que a constatação da existência ou não da solidariedade dar-se-á mediante a verificação da forma como foram contratados os serviços.

Por força do dispositivo legal, acima referido, a fiscalização deve comprovar, quando do lançamento, a existência da cessão de mão de obra nos moldes descritos pela legislação .Devem ser juntados aos autos os contratos existentes entre as partes comprovando a forma de contratação, além da descrição dos serviços prestados com os elementos caracterizadores da prestação de serviço com cessão de mão de obra., ou seja: que o prestador de serviços ou contratado tenha colocado segurados à disposição do tomador ou contratante; que tais segurados tenham permanecido à disposição nas dependências do tomador (contratante) ou na de terceiros; que tenham realizado serviços contínuos, repetindo-se periódica ou sistematicamente.

Com base nas informações trazidas no relatório fiscal é impossível concluir acerca da configuração ou não da cessão de mão-de-obra, fato este determinante para o lançamento de débito por responsabilidade solidária. A fiscalização deve comprovar, quando do lançamento, a existência da cessão de mão de obra nos moldes descritos pela legislação Os serviços prestados devem ser descritos com os elementos caracterizadores da sua prestação com cessão de mão de obra., ou seja, deve ficar demonstrado que o prestador de serviços ou contratado tenha colocado segurados à disposição do tomador ou contratante; que tais segurados tenham permanecido à disposição nas dependências do tomador (contratante) ou na de terceiros; que tenham realizado serviços contínuos, repetindo-se periódica ou sistematicamente.



5

No presente caso, limitou-se o relatório fiscal da notificação a informar, em poucas palavras que: “os segurados empregados que realizaram serviços junto a notificada, mediante cessão de mão de obra na prestação de serviços de manutenção, no período de agosto/97 a outubro/98.”

Pelo exposto, não é possível, com base nas informações trazidas no relatório fiscal, concluir acerca da configuração ou não da cessão de mão-de-obra, fato este determinante para o lançamento de débito por responsabilidade solidária.

Um dos princípios que sustenta o processo administrativo fiscal é o da verdade material e, por este princípio, o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração do crédito. Portanto, a conduta da autoridade fiscal, em prol da verdade material, deve proceder no sentido de verificar se a hipótese abstratamente prevista na norma de direito material, efetivamente ocorreu. Nesse sentido, tem que trazer no relatório fiscal todos os dados, informações e documentos a respeito da real caracterização da cessão de mão-de-obra.

A falta de caracterização da cessão de mão de obra, no Relatório Fiscal, por si só gera o cerceamento de defesa do contribuinte e conseqüentemente a anulação do lançamento de responsabilidade solidária pelas contribuições previdenciárias advindas da prestação de serviço com cessão de mão de obra, nos termos do inciso II, do artigo 59, do Decreto 70.235/72.

A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto n.º 70.235). A descrição implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo ter os elementos suficientes para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do Fisco. De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova produzida no processo é a verdade possível, isto é, aquela suficiente para o convencimento do juízo.

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. 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.

Diante da irregularidade constatada, há que ser aplicado o Decreto nº 70.235/1972 devendo ser efetuado novo lançamento, conforme previsto no 18, § 3º, nestas palavras:

Art. 18 (..)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)

Tal complementação tem que ser comandada pelo órgão de primeira instância, mesmo que de ofício, pois o caput do art. 18 é determinante para a autoridade julgadora de primeira instância. É como é sabido os parágrafos e incisos devem ser interpretados em conformidade com o caput do dispositivo, que determina a regra geral.

Por todo o exposto, voto pela anulação do lançamento por vício formal.

É como voto.

Sala das Sessões, em 9 de junho de 2010


ADRIANA SATO - Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

Entendo que a natureza do vício é formal.

O recurso visa a análise da correção da decisão de primeira instância. Se a mesma deve ser mantida, se deve ser reformada, ou anulada. Quando o vício ocorre no ato administrativo do lançamento, não caberia a anulação da decisão de primeira instância, mas sim o reconhecimento de que o ato nulo deve ser refeito.

Não se pode confundir o órgão fiscalizador com o julgador. Cabe à Receita Federal fiscalizar e lançar os tributos, e cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF a tarefa de verificar a regularidade da decisão de primeira instância, e não efetuar ou complementar o lançamento.

O disposto nos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972, que tratam de nulidades, somente se aplicam para os atos praticados no curso do processo administrativo. O lançamento é ligado ao procedimento fiscal de apuração do crédito. Desse modo, há que se reconhecer a possibilidade de existência de outras nulidades que não somente as previstas nos arts. 59 e 60.

A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235). A descrição implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo ter os elementos suficientes para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do Fisco. De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova



produzida no processo é a verdade possível, isto é, aquela suficiente para o convencimento do juízo.

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. 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.”

Diante da irregularidade constatada, há que ser aplicado o Decreto nº 70.235/1972 devendo ser efetuado novo lançamento, conforme previsto no 18, § 3º, nestas palavras:

Art 18 (..)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)

Tal complementação tem que ser comandada pelo órgão de primeira instância, mesmo que de ofício, pois o caput do art. 18 é determinante para a autoridade julgadora de primeira instância. É como é sabido os parágrafos e incisos devem ser interpretados em conformidade com o caput do dispositivo, que determina a regra geral.

É possível a complementação do relatório fiscal por decisão de primeira instância, entretanto não cabe tal complementação pela segunda instância, pois enquanto a

primeira instância aprecia a impugnação quanto ao lançamento, a segunda aprecia o recurso quanto à decisão *a quo*.

Contudo, no presente caso há uma particularidade, a complementação do relatório não foi suficiente, como já analisado.

Sem a manifestação oportuna do sujeito passivo, o ato administrativo portador de vício permanece no sistema. Embora o ato implique em atentado à ordem jurídica, a restauração da juridicidade violada depende da expedição de outro ato. A invalidação e a convalidação são meios estabelecidos pelo próprio regime jurídico-administrativo para a eliminação material do vício.

Se a Receita Federal não convalida, o ato se torna passível de invalidação pelo órgão julgador, caso este seja provocado para fazê-lo. O mesmo serve para a hipótese de a Receita Federal se abster de invalidar quando deveria tê-lo feito.

A invalidação do ato administrativo tem como efeitos jurídicos: o efeito declaratório da invalidade; e o efeito constitutivo negativo da pertinência do ato administrativo.

A convalidação do ato administrativo decorre exclusivamente de competência administrativa; determinando a manutenção do ato administrativo viciado no sistema pelo saneamento do vício constatado. Tal como o ato de invalidação, o ato de convalidação tem o efeito jurídico de declarar a invalidade. Todavia, possui um efeito jurídico de natureza constitutiva positiva, pois prescreve a manutenção da imperatividade e da eficácia do ato convalidado.

O CARF não convalida lançamento; mas sim declara o grau de invalidade do ato administrativo viciado: nulo ou irregular. Se for nulo, há que ser realizado novo lançamento; se meramente irregular, o ato permanecerá, apenas será reconhecida a não importância do seu erro. Destaca-se que no Direito Administrativo não há ato anulável, pois o mesmo é classificado como convalidável.

Entendo que os meros erros materiais podem ser corrigidos no lançamento, agora as falhas mais graves, os vícios, demandam a realização de um novo ato. A correção dos erros materiais, a complementação de informações, ou esclarecimentos, já constantes no relatório fiscal, podem ser trazidos aos autos por meio de diligência, inclusive comandada pelo CARF.

Pelo exposto, in casu, não se tratou de simples erro material, mas de vício na formalização por desobediência ao disposto no art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235.

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.

Os atos irregulares não contém 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.

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*: “Íntegra 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.”

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 nº 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 nº 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.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto por ANULAR o lançamento por vício formal.

É o voto.

Sala das Sessões, em 9 de junho de 2010


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA



