



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

Processo nº 36278.001916/2006-78
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.689 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2013
Matéria CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
Recorrente GILLETTE DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1999 a 28/02/2002

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I. No caso de autuação pelo descumprimento de obrigação acessória, a constituição do crédito é de ofício e a regra aplicável é a contida no artigo 173, I.

VICIO MATERIAL. NULIDADE.

Quando a descrição do fato não é suficiente para a razoável segurança de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente incerto.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento por vício material.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente em parte o lançamento para constituição de crédito tributário sobre valores não retidos na cessão de mão-de-obra. O lançamento foi realizado em 03/08/2006, tendo sido excluídos os valores que comprovadamente haviam sido recolhidos pela recorrente. Assim, houve uma redução de R\$ 554.670,55 para R\$ 372.786,81, fls. 1.209. Seguem transcrições do relatório fiscal e da decisão recorrida:

Relatório Fiscal

A empresa não apresentou nenhuma guia de recolhimento comprovando o recolhimento das retenções a que estaria obrigada na condição de contratante de serviços, conforme determina a legislação pertinente:

...

Esclarecemos que o fato gerador das contribuições previdenciárias, neste caso, é constituído pelo trabalho dos segurados empregados que executaram os serviços, traduzido na remuneração (retribuição em dinheiro ou espécie pela prestação desses serviços) relativa à competência (mês da realização do trabalho) ainda que, em alguns casos, o pagamento/crédito tenha se dado em data subsequente;

...

As contribuições lançadas de acordo com o Art. 37, da Lei nº 8.212/91, foram apuradas aplicando-se a alíquota de 11% sobre o valor da notas fiscais/fatura de serviços prestados com cessão de mão-de-obra registradas na contabilidade da notificada.

No "Demonstrativo dos Valores dos Serviços Prestados", consta o número da nota fiscal a base de cálculo e os valores devidos a título de adiantamento que deixaram de ser recolhidos.

Esse demonstrativo foi elaborado a partir dos registros contábeis da notificada.

...

Todos os documentos solicitados nos "Termos de Intimação para apresentação de Documentos — TIAD" foram apresentados pelo sujeito passivo. Merece destaque, todavia, que o livro Diário do ano de 2005, foi apresentado sem o registro na Junta Comercial, formalidade legal indispensável nesse documento, caracterizando infração ao art. 33, parágrafos 2º e 3º da Lei nº 8.212/91, c/c art. 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06/05/99,

publicado no Diário Oficial da União - DOU, em 07/05/99 e republicado no DOU em 12.05.99.

...

Não houve dedução de valores porque a empresa não apresentou nenhuma guia de recolhimento relacionada as notas fiscais de serviço com cessão de mão-de-obra.

Acórdão

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/1999 a 28/02/2002

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. RETENÇÃO NA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. ABATIMENTO DE GUIAS

A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, a partir da competência fevereiro de 1999, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e recolher à Previdência Social a importância retida.

A verificação de elementos capazes de alterar a base de cálculo do lançamento do crédito previdenciário, obriga a Administração Pública a promover sua retificação.

Lançamento Procedente em Parte

...

7. Da análise dos argumentos apresentados pela defendente em sua impugnação tempestiva, de fls. 75/87, resumidamente transcritos para o item 4 precedente, resta claro que a peça impugnatória referente as preliminares gira em torno da suposta falta de prova para a caracterização da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, quando estaria o levantamento maculado pelo não cumprimento do princípio da busca à verdade material e do direito do contraditório e à ampla defesa.

8. Sobre o assunto cumpre-me inicialmente esclarecer que no processo administrativo tributário, hoje, não mais se admite que o lançamento tenha caráter de prova pré-constituída e tampouco que a presunção de legitimidade do ato administrativo inverta o ônus da prova, exonerando a Administração de provar os fatos que afirma.

9. Entretanto, não se pode aceitar que a simples negativa geral do sujeito passivo relativamente ao fato constitutivo do lançamento possa debilitar o procedimento fiscal, se este foi feito com observância das normas administrativas e com perfeita identificação dos elementos que serviram de base para a apuração dos fatos geradores.

...

14. Ocorre que, no presente caso, a empresa, embora apresentando parcialmente as provas (apresenta guias/fatos

extintivos) a que se refere o inciso III do art 7º da Portaria RFB nº 10.875, de 16/08/2007 e o parágrafo único do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, alega. falta de prova, por parte da fiscalização, para a caracterização da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, e que estaria o levantamento maculado pelo não cumprimento do princípio da busca à verdade material e do direito do contraditório e à ampla defesa, o que de fato não aconteceu, considerando que de posse dos lançamentos contábeis que originaram o levantamento, poderia refutá-los, por meio de documentos de caixa ou outros incontroversos, comprovando a existência de fatos modificativos, ou seja, comprovando erro na apuração da base de cálculo, de forma a descaracterizar o lançamento.

...

20. Isto posto, devem ser excluídos do presente lançamento os valores constantes das guias de recolhimentos devidamente confirmados no Sistema Águia, nas competências a seguir discriminadas, mantendo-se inalteradas as demais:

Os anexos ao relatório fiscal trazem a transcrição dos lançamentos contábeis, donde consta como histórico o serviço de marketing, fls. 51.

Contra a decisão, a recorrente reitera suas alegações iniciais, ora transcritas:

4.1 Preliminarmente alega que o Agente Fiscal deveria ter utilizado todos os recursos disponíveis e não só meros registros contábeis, para a correta apuração do lançamento, pois, limitar-se a exigir contribuições previdenciárias sobre valores registrados na contabilidade, não corresponde, nem de longe, ao dever da busca da verdade material;

4.2 Recorre ao princípio da verdade material e a busca da legalidade que implicaria na necessidade de persecução, por meio de todos os elementos possíveis e necessários, da mais realidade dos fatos, assim se a Administração Pública deixar de verificar a existência de qualquer desses elementos, deve afastar quaisquer efeitos tributários atinentes àquele fato. Transcreve, nesse sentido, Odete Medauar, julgados do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e o art. 243 do Regulamento de Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999;

4.3 Questiona que os referidos princípios não foram observados, por ter sido o lançamento embasado tão somente em meros registros contábeis, os quais sabidamente não seriam • suficientes para demonstrar a ocorrência do fato gerador e a efetiva existência de créditos previdenciários pendentes de pagamento, não tendo a fiscalização procurado saber se os contratos de prestação de serviço envolviam necessariamente cessão de mão-de-obra ou empreitada, condição esta essencial para que houvesse o destaque e recolhimento da contribuição previdenciária sobre os serviços prestados;

4.4 Refere-se ao princípio da motivação, reportando-se à Lei nº 9.784/1999 e ao art. 5º, II e art. 37 da Constituição Federal, para alegar que a NFLD em apreço carece tanto de motivo legal, quanto de motivo de fato, argumentando que na notificação em causa não haveria qualquer indicação dos motivos que teriam levado a fiscalização a concluir que os serviços prestados se deram com a cessão de mão-de-obra, ou ainda que não teria havido o correto pagamento das contribuições previdenciárias, em razão de a mesma ter como base exclusivamente os lançamentos contábeis da defendente;

4.5 Questiona que a longa listagem anexada à NFLD traria inúmeros lançamentos retirados da contabilidade da defendente, sem que fosse fornecido à defendente ou mesmo à autoridade julgadora a origem e a natureza de tais valores e em que medida tais lançamentos corresponderiam ao pagamento de cessão de mão-de-obra, quando se teria uma longa lista de lançamentos contábeis presumidos, mas não comprovadamente relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, impossibilitando a defendente de gozar de maneira plena de seu amplo direito de defesa;

4.6 Quanto ao mérito, alega que a fiscalização não teria considerado as notas fiscais efetivamente emitidas no período autuado, bem como, teria negligenciado as guias de recolhimento que comprovariam o regular pagamento das contribuições previdenciárias sobre tais valores. Apresenta às fls. 111/1119 as notas fiscais emitidas pela MARKETING TIME SERV TEMP LTDA, onde seria feita expressa menção da retenção efetuada, bem como apresenta às fls. 1121/1181 as guias de recolhimento das retenções efetuadas em nome da prestadora, no código 2631;

4.7 Menciona que o valor total das notas fiscais em cada mês não corresponderia ao valor apurado pela fiscalização como base de cálculo em razão do equívoco do entendimento das autoridades fiscais em relação aos lançamentos contábeis da defendente;

4.8 Por fim, argüi que a despeito das razões já apresentadas, que a NFLD em comento, para o período 02/1999 a 08/2001, sequer poderia ter sido constituída em razão do decurso do prazo decadencial, que seria de 5 (cinco) anos nos termos do art. 156, § 4º, e 173, inciso I, do Código "Tributário Nacional — CTN. Transcreve, nesse sentido, julgado do Superior Tribunal de Justiça.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Atendidos os pressupostos de admissibilidade do recurso, dele conheço e passo ao seu exame.

Decadência

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“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”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de 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 prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciais ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante. Afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplicar ao caso concreto.

O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido da imprescindibilidade de pagamento parcial do tributo para que seja aplicada a regra decadencial do artigo 150, §4º do CTN; caso contrário, aplica-se o artigo 173, I do CTN que transfere o termo *a quo* de contagem para o exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. Também atribuiu status de repetitivos a todos os processos que se encontram tramitando sobre a matéria. E, por força do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, a decisão deve ser reproduzida nas turmas deste Conselho.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, considerando o presente caso, a própria decisão recorrida reconhecer a existência de pagamentos parciais. Assim, considerando a ciência do lançamento em 03/08/2006, deve ser declarada a decadência para o período de 01/03/1999 a 31/07/2001.

Mérito

Examinando as provas trazidas aos autos pela fiscalização, em especial o relatório fiscal, e as alegações da recorrente, suas contraprovas e a decisão recorrida, concluo que o lançamento constitui crédito desprovido de razoável certeza sobre a ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias. Isto porque não se procedeu a um mínimo de demonstração da existência de cessão de mão-de-obra. A fundamentação do lançamento se ateve à descrição dos dispositivos legais sem, no entanto, trazer o caso concreto em si. Também não é suficiente a indicação das notas fiscais de serviços ou a transcrição dos lançamentos contábeis. Quanto a este, inclusive, há indicação de que os serviços são de marketing, o que suscita a possibilidade de serem prestados sem as características da cessão da mão de obra, além de que não consta no rol do artigo 219 do Decreto nº 3.048, de 06/05/1999. Ressalta-se que a própria decisão recorrida acabou por comprovar a fragilidade do lançamento que sofreu uma redução de R\$ 554.670,55 para R\$ 372.786,81.

Daí, entendo que o lançamento contém vício insanável de nulidade em seus fundamentos que culmina na exclusão dos levantamentos que o integram.

Vício material

Quanto à natureza do vício insanável, no Código Tributário Nacional há regra expressa de decadência quando da reconstituição de lançamento declarado nulo por vício formal. Daí a relevância e finalidade da qualificação dos vícios que sejam identificados nos processos administrativos fiscais:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

...

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.

Ou seja, somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício **formal**; do que me leva a crer que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterrupção, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, para a finalidade deste trabalho, é mais razoável que se identifique o conceito de vício formal, e assim por exclusão se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos, do que procurar dissecá-los, um por um, ou mesmo conceituar o que se entenda por vício material.

Código Civil:

Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.¹ Segundo seu magistério, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. É um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecede e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos,

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a

*como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o **vício material** do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.*

E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Abstraindo-se da denominação que se possa atribuir à falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, o que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador (*vício material*) junto com equívocos e omissões na qualificação do autuado, do dispositivo legal, da data e horário da lavratura, apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu (*vício formal*). Nesse sentido:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. (Acórdão nº 108-08.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento

substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Códex Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, **anulado por simples vício na formalização**.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através da forma válida. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas.

No presente caso, o vício está na própria verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, o que pertence ao núcleo material da autuação.

Em razão do exposto, voto pelo provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento por vício material.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes