



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

Processo nº	36474.007407/2006-32
Recurso nº	151.240 Voluntário
Acórdão nº	2402-01.175 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	21 de setembro de 2010
Matéria	REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.
Recorrente	ASSOCIAÇÃO ESCOLA SUPERIOR DA MAGISTRATURA FEDERAL RGS
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1998 a 31/01/2005

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, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

DESCONSIDERAÇÃO DE VÍNCULO. SEGURADO EMPREGADO.

Somente quando o Fisco constatar e demonstrar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche todas as características de segurado empregado, previstas na Legislação, deve desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar seu correto enquadramento.

PROCESSO ANULADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

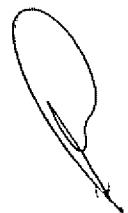
ACORDAM os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em anular o lançamento pela existência de vício. Vencido o Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, que votou pela apreciação do mérito, para prover o recurso; II) Por voto de qualidade: a) em conceituar o vício como material, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado e Ronaldo de Lima Macedo.



MARCELO OLIVEIRA

Residente e Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Marcelo Oliveira, Rogério de Lellis Pinto, Ana Maria Bandeira, Ronaldo de Lima Macedo, Lourenço Ferreira do Prado e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.



Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Previdenciária (DRP), Porto Alegre / RS, que julgou procedente em parte o lançamento, oriundo de descumprimento de obrigação tributária legal principal, fl. 001.

Segundo a fiscalização, de acordo com o Relatório Fiscal (RF), fls. 067 a 076, o lançamento refere-se a contribuições destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga a segurados, correspondentes a contribuição dos segurados, a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT) e as contribuições devidas aos Terceiros.

Ainda segundo o RF, os valores da base de cálculo referem-se a pagamentos a contribuintes individuais (juízes) devido a desconsideração de seu vínculo e sua caracterização como segurados empregado, pois, para o Fisco, os segurados apresentam todas as características de segurados empregados.

Os motivos que ensejaram o lançamento estão descritos no RF e nos demais anexos que o configuram.

Em 07/04/2005 foi dada ciência à recorrente do lançamento, fls. 001.

Contra o lançamento, a recorrente apresentou impugnação, fls. 0120 a 0161, acompanhada de anexos.

Diante dos argumentos da defesa, a Delegacia solicitou esclarecimentos à fiscalização, fl. 01066 a 01067.

A fiscalização respondeu aos questionamentos, fl. 01069 a 01071.

A Delegacia – a fim de respeitar os Princípios da Ampla Defesa e do Contraditório - encaminhou os pronunciamentos fiscais à recorrente e reabriu seu prazo para defesa, fl. 01078.

A recorrente apresentou novas argumentações, fls. 01083 a 01090, acompanhada de anexos.

A Delegacia analisou o lançamento e a impugnação, julgando procedente em parte o lançamento, fls. 01103 a 01151.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 01186 a 01228, acompanhado de anexos.

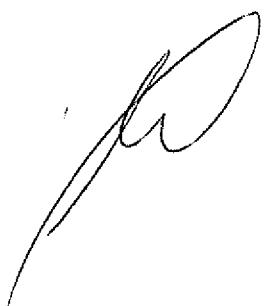
A Delegacia, devido aos motivos apresentados no recurso, retificou o lançamento, 01374 a 01417, emitindo nova decisão, pelo provimento parcial.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou novo recurso voluntário, fls. 01448 a 01488, acompanhado de anexos, onde alega, em síntese, que::

1. Não há co-responsabilidade dos diretores e do presidente da entidade;
2. A regra decadencial deve ser a determinada no CTN;
3. O Fisco entendeu que os professores que lecionaram na requerente não eram autônomos, mas empregados, o que fez por simples presunção pessoal e exclusivamente subjetiva;
4. Inexiste qualquer vínculo trabalhista dos professores com a entidade;
5. Não há qualquer prova de que os beneficiários dos pagamentos fossem empregados da fonte pagadora;
6. O Fisco durante todo o período de fiscalização limitou-se ao exame de documentos no escritório contábil que presta serviços à recorrente, não tendo averiguado *in loco* qualquer fato ou procedimento;
7. O Fisco partiu apenas de presunções;
8. Diante disso, como poderia "observar diretamente tal condição", como tenta fazer crer a decisão recorrida?;
9. A verdade material que rege o processo administrativo impede a transmudação da realidade dos fatos (*os pagamentos foram feitos a autônomos, mediante recibo de pagamento*) por simples suposição ou presunção por parte de quem lavrou o auto de infração.;
10. Há impossibilidade de desconsideração dos atos jurídicos sem prévia regulamentação do art. 116 do CTN;
11. Em face do exposto, em síntese, pede deferimento.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão,
fls. 01509.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator

Sendo tempestivo, **CONHEÇO DO RECURSO** e passo ao exame de seus argumentos.

DA PRELIMINAR

Quanto às preliminares, há questão a ser esclarecida.

Notamos que a fiscalização, como consta no RF, considerou os valores pagos a pessoas físicas, consideradas pela recorrente como contribuintes individuais, como remuneração a segurados empregados.

Ressaltamos que o Fisco pode e deve aferir contribuições, assim como pode e deve desconsiderar pactos.

Lei 8.212/1991:

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

...

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.



Decreto 3048/1999:

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

...

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá

desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

Nota-se, assim - a partir da transcrição do dispositivo legal que autoriza o uso dessa competência (desconsideração do vínculo pactuado e enquadramento como segurado empregado) - que há a necessidade da fiscalização verificar condições para efetuar essa desconsideração.

Portanto, a fiscalização deve constatar a ocorrência das seguintes condições:

- a) O segurado deve ser pessoa física;
- b) A prestação de serviço deve ser de natureza não eventual;
- c) O segurado deve trabalhar para empregador (empresa urbana ou rural);
- d) O segurado deve prestar serviço sob dependência do empregador (subordinação);
- e) O segurado deve receber salário (remuneração) pelo serviço prestado.

Para maior clareza, analisaremos cada pressuposto.

a) Pessoa Física:

O contrato de trabalho é “*intuitu personae*” no que diz respeito ao empregado, isto é, levando em consideração a pessoa que é contratada como empregado, a qual não pode fazer-se substituir por outra. A prestação de serviço deve ser cumprida pelo próprio empregado, posto que é indelegável por tratar-se de obrigação de fazer. Caso o empregado se faça substituir por outra pessoa, **inexistirá o elemento pessoalidade**.

b) Prestação de Serviço de Natureza não eventual:

Entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa.

Significa que só se considera empregado quando o serviço por ele prestado for de natureza permanente. A eventualidade não deve ser confundida com a freqüência, com a jornada ou com o horário de trabalho. Diz respeito tão-somente à **natureza do serviço**. Por exemplo: um bombeiro hidráulico, contratado para realizar reparos na rede hidráulica de um banco, exerce uma atividade, realiza um serviço de natureza eventual em relação à atividade bancária, mesmo que compareça ao serviço pontualmente, no mesmo horário dos demais empregados, durante qualquer tempo de que necessite para terminar o seu trabalho.

Entretanto, um trabalhador daquele banco que exerce o cargo de auditor interno, mesmo que compareça ao serviço em dias alternados e não esteja sujeito ao horário e à freqüência dos demais empregados executa serviço de natureza não eventual. Representa uma necessidade ligada à atividade bancária. Ele realiza um trabalho relacionado com a atividade do banco.

c) Trabalhar para Empregador (Empresa):

Para a CLT, empregador e empresa são usados como sinônimos. A legislação previdenciária utiliza apenas a expressão "...presta serviço de natureza rural ou urbana à empresa...". Portanto, empresa é o empregador, pessoa física ou jurídica, que contrata, dirige e remunera o trabalho.

Outro ponto importante para a definição de empregador é que este assume o risco da atividade econômica.

d) Subordinação (Dependência) a Empregador:

A dependência a que a lei se refere não é econômica, embora ela se faça presente e até se presume na maioria dos contratos de trabalho. Mas essa dependência econômica não é pressuposto em todos os contratos. Há pessoas economicamente independentes que são empregadas.

Por outro lado, também não é a simples subordinação técnica, em que o tomador do serviço pode e exige que a sua execução obedeça a determinados requisitos de ordem técnica, mesmo porque em muitos casos ela nem poderia ocorrer. Um advogado que fosse empregado de pessoa leiga em direito, certamente não teria subordinação técnica.

Da mesma forma, o avicultor, obrigado na criação de aves, em decorrência de contrato de parceria, a **cumprir determinadas exigências técnicas** do parceiro abatedor, tais como, peso mínimo para abate, ração específica, instalações com características pré-estabelecidas, exclusividade de fornecimento etc, **terá caracterizado a subordinação técnica, mas não o vínculo empregatício.**

A dependência reconhecida pela lei e pela jurisprudência é a jurídica. Por força do contrato firmado com a empresa, o empregado se obriga a **cumprir suas determinações, isto é, em função do contrato de trabalho, onde está sujeito a receber ordens, em decorrência do poder de direção do empregador.**

A subordinação é o estado de sujeição em que se coloca o empregado em relação ao empregador, **aguardando ou executando suas ordens.**

A subordinação estabelecida na lei deve ser entendida como o direito do empregador de **dirigir e fiscalizar** a prestação do trabalho e dispor dos serviços contratados como melhor lhe aprovou. Com efeito, se o empregador dirige a prestação do trabalho e o empregado está íntima e pessoalmente ligado ao trabalho, esse estará sob a dependência daquele, a cujas ordens deve obedecer, como ao seu superior hierárquico. Assim, o direito do empregador de definir, no curso da relação contratual e nos limites do contrato, a modalidade de atuação concreta do trabalho (faça isto, não faça aquilo; suspenda tal serviço, inicie outro).

Segundo Délio Maranhão da subordinação resulta para o empregador o poder de:

- 1) Dirigir e comandar a execução da obrigação contratual pelo empregado;
- 2) Controlar o cumprimento dessa obrigação;
- 3) Aplicar penas disciplinares (advertência, suspensão, dispensa) quando o empregado não satisfaz devidamente, a prestação a que se obriga, ou se comporta de modo incompatível com a confiança que está na base do contrato.

A dependência é **pessoal**, isto é, não passa da pessoa do empregado, não atinge os seus familiares. O poder de mando não vai além do contrato de trabalho; tem limite no que se relaciona a trabalho e no tempo de vigência da relação de emprego.

A lei não exige que o trabalho seja executado no estabelecimento do empregador. Pode ser feito na residência do empregado, desde que exista a sujeição pessoal. Se o empregador determina o conteúdo de cada prestação de trabalho, pouco importa o lugar onde ele é realizado.

e) Receber Salário (Remuneração) pelo Serviço Prestado:

A CLT, em seu art. 3º, ao conceituar empregado, utiliza a expressão mediante salário; a legislação previdenciária utiliza a expressão remuneração.

Assim, podemos concluir que a relação de emprego é onerosa, isto é, o empregado tem o ônus físico de prestar serviço ou estar à disposição do empregador e este tem o ônus de remunerar o empregado, seja em espécie ou em utilidade.

Para o empregado que satisfaz o ônus do trabalho não é aceita a alegação do trabalho gratuito.

Após esclarecermos as condições, devemos verificar se a fiscalização demonstrou a ocorrência dessas condições, pois só assim existirá o fato gerador, como determina a legislação.

Decreto 3.048/1999:

Art. 293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, será lavrado auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de graduação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.

Na leitura do RF encontramos menção sobre os requisitos:

"19. Os pré-requisitos para existência de relação de emprego no caso em tela ocorrem da seguinte forma:

a. Pessoa física — o contrato de trabalho é "intuitu personae" em relação a um dos sujeitos: o empregado. Deve ser pessoa natural. Os juízes professores são pessoas físicas

b. Subordinação — ainda que de forma verbal, há um contrato de prestação de serviços — ministrar aulas da cadeira "X", estabelecida pelo empregador e em horários por ele estabelecidos.

c. Não eventualidade dos serviços prestados — para consecução de seu objeto social a Associação mantém cursos e palestras, ministrados por seus associados — juizes federais "Empregado é o trabalhador cuja atividade coincide com os fins normais da empresa e eventual é o trabalhador que vai desenvolver numa empresa serviços não coincidentes com os seus fins". (Iniciação ao Direito do Trabalho, Amauri Mascaro Nascimento, p.94, 10 edição.

d. Dependência a empregador — os cursos são organizados pela Associação, através da Diretoria de Ensino, como já citamos. Os coordenadores de disciplina mantêm contato com os juízes, requisitando-os responsabilizarem-se por cadeira por eles determinada. Os horários são igualmente determinados por estes coordenadores. Portanto, a Associação dirige e comanda todas as atividades. É ela quem organiza os cursos divulga-os ao público-alvo (geralmente mediante publicação em jornal de grande circulação), organiza as cadeiras (matérias), forma turmas, contrata professores e os remunera segundo valor de hora-aula estabelecido em Ata de Assembléia. Interessado em cursos, o cliente procura a figura da Associação, e não a do juiz 'fulano de tal'. Para exemplificar esta situação juntamos cópia de convite elaborado pela ESMAFE para aula inaugural do Curso Regular de Preparação a Magistratura Federal, Turma 2005/11.

Pois bem, na demonstração do Fisco não ficou demonstrado o poder de direção, que caracteriza a subordinação, requisito essencial para a configuração do segurado como empregado.

Qualquer serviço a ser prestado, seja por pessoas físicas (segurados empregados ou contribuintes individuais) ou pessoas jurídicas pode, na imensa maioria das vezes deve, obedecer determinação quanto a serviço a ser prestado e horário que poderá exercer sua atividade.

O Fisco deve demonstrar o poder de direção para a caracterização do requisito subordinação, que não ficou comprovado nos autos.

O trabalho de fiscalização tributária, em caso de verificação de descumprimento de obrigações tributárias, pode vir a acarretar o lançamento tributário, ato administrativo impositivo, de império, gravoso para os administrados. Por isso, o trabalho da fiscalização deve sempre demonstrar, com clareza e precisão, como determina a legislação, os motivos da lavratura da exigência.

Atualmente o Estado não pode e não deve obrigar pessoas físicas e jurídicas sem provas do que alega. A Constituição Federal determina essa conduta pelo Estado.

O direito ao devido processo legal vem consagrado pela Constituição Federal no art. 5º., LIV e LV, ao estabelecer que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens

sem o devido processo legal e ao garantir a qualquer acusado em processo judicial o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Portanto, o devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o réu, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação que se lhe pesa, possa exercitar a sua defesa plena, fato que não ocorreu na lavratura da presente autuação.

O Fisco, quando não demonstra, de forma clara e precisa, os motivos para a desconsideração do pacto, determinados pela legislação, cerceia o direito de defesa da recorrente, motivo de nulidade.

E a ampla defesa, assegurada constitucionalmente aos contribuintes, deve ser observada no processo administrativo fiscal. A propósito do tema, é salutar a adoção dos ensinamentos de Sandro Luiz Nunes que, em seu trabalho intitulado Processo Administrativo Tributário no Município de Florianópolis, esclarece de forma precisa e cristalina:

A ampla defesa deve ser observada no processo administrativo, sob pena de nulidade deste. Manifesta-se mediante o oferecimento de oportunidade ao sujeito passivo para que este, querendo, possa opor-se a pretensão do fisco, fazendo-se serem conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretende provar as suas alegações.

Ressalte-se, também, que há determinação legal para que se verifique o direito de pessoas físicas e jurídicas.

Lei 9.784/1999:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público,

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

Constituição Federal/1988:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Portanto, é dever da Administração Pública garantir o direito dos contribuintes, especialmente àqueles que se configuram como direitos e deveres individuais e coletivos, previstos na CF/88, cláusula pétrea da Lei Magna.

Sobre nulidade, a legislação determina motivos e atos a serem praticados em caso de sua decretação.

Decreto 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influirem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Portanto, por ser autoridade julgadora competente para a decretação da nulidade, por estar claro que o RF foi elaborado preterindo o direito de defesa da recorrente e por ser o RF parte integrante primordial do lançamento, decidido pela nulidade do processo.

Em respeito ao § 2º, do Art. 59, do Decreto 70.235/1972, ressalto que a Receita Federal do Brasil deve verificar a ocorrência ou não do fato gerador, que não foi comprovado no presente lançamento, e tomar as devidas providências.

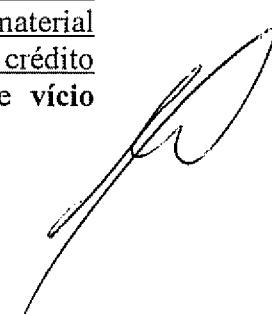
Quanto ao vício praticado, nestes casos, falta de caracterização como segurado empregado, o mesmo configura-se como material.

Nos 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 a mesma autora, 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 termos, 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 absoluta 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

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a 192.

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 antecedem 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, 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 a partir da decisão 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 Código Tributário a regra de novo prazo para contagem de decadência a partir da decisão e 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.

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.

Por todo o exposto, entendo como material o vício presente na falta de descrição clara e precisa do fato gerador, presente no lançamento pela ausência de certeza de existência do requisito subordinação na prestação do serviço.

Por fim, acato a preliminar por ocorrência de vício material, ficando prejudicado o exame do mérito.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto,

Voto pela anulação do lançamento, pela existência de vício material, nos termos do voto.

Sala das Sessões, em 21 de setembro de 2010

MARCELO OLIVEIRA – Relator



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
-CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO**

Processo nº: 36474.00740/2006-32

Recurso nº: 151.240

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2402-01.175

Brasília, 19 de novembro de 2010

MARIA MADALENA SILVA
Chefe da Secretaria da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

- Apenas com Ciência
- Com Recurso Especial
- Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional