



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA**

Processo nº 36526.002078/2005-08
Recurso nº 142.214 Voluntário
Matéria DIFERENÇAS DE CONTRIBUIÇÕES; ÓRGÃO PÚBLICO -
DESCARACTERIZAÇÃO DO VÍNCULO PACTUADO
Acórdão nº 206-00.631
Sessão de 08 de abril de 2008
Recorrente MUNICÍPIO DE CÂNDIDO SALES - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2000 a 28/02/2004

Ementa: CUSTEIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ÓRGÃO PÚBLICO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO MATERIAL INSANÁVEL. NULIDADE.

De conformidade com o artigo 351 e parágrafo único, da Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18 de dezembro de 2003, é obrigatória a emissão de documentos constitutivos de créditos previdenciários distintos para cada órgão público da Administração, sob pena de nulidade do lançamento por vício material, uma vez caracterizar-se erro na identificação do sujeito passivo.

Órgão Público está obrigado a recolher a contribuição devida sobre a remuneração paga aos segurados vinculados ao RGPS que lhe prestam serviços.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

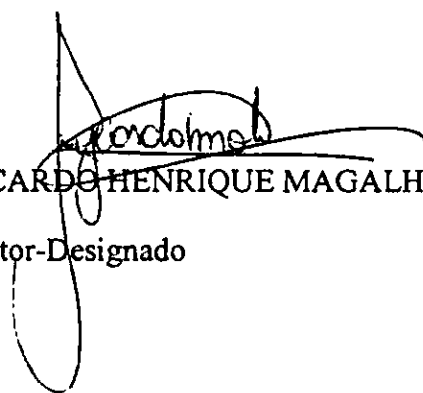
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, I) por unanimidade em dar provimento parcial para excluir, por nulidade, o levantamento DG2 – GFIP Câmara. II) por maioria de votos em declarar a nulidade por vício material. Vencidas as Conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira, que votaram por declarar a nulidade por vício formal. Designado para redigir o voto vencedor, na parte referente à declaração de nulidade por vício material, o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.



ELIAS SAMPAIO FREIRE

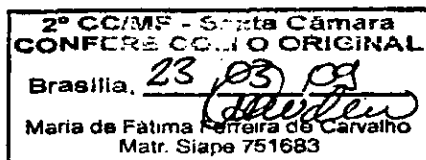
Presidente



RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira,, Rogério de Lellis Pinto, Daniel Ayres Kalume Reis, Ana Maria Bandeira, Cleusa Vieira de Souza e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.



Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra o município acima identificado, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa e à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 52 a 54), o fato gerador das contribuições lançadas é a remuneração paga pela Prefeitura Municipal (levantamento DG1) e pela Câmara (levantamento DG2), aos segurados a seu serviço e declarados em GFIP.

Consta, ainda, que a fiscalização utilizou para identificação dos fatos geradores das contribuições sociais lançadas as folhas de pagamento e as GFIPs.

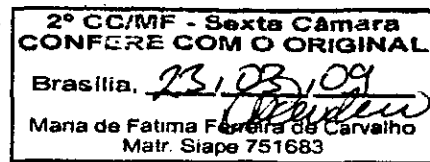
A recorrente impugnou o débito via peça de fls. 128 a 138 e a Secretaria da Receita Previdenciária, por intermédio da Decisão-Notificação de nº 4.426.4/0022/2005 (fls. 142 a 151), julgou o lançamento procedente.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo ao CRPS (fls. 165/170), alegando o que se segue:

- a) assevera que a recorrente não é uma empresa sujeita ao recolhimento das contribuições sociais para financiamento da Seguridade Social, e os efeitos jurídicos decorrentes de um contrato de trabalho eivado de nulidade, como é o caso de contratação de servidores públicos sem prévia aprovação em concurso público, também são nulos;
- b) argumenta que o auto de infração foi lavrado em desobediência aos requisitos legais atinentes ao Processo Administrativo, em desconformidade com o que estabelece o art. 10 da Lei 70.235/72;
- c) sustenta que a ação instaurada, que originou o Auto de Infração não realizou um completo trabalho de fiscalização, uma vez que o fez de forma superficial e precipitada;
- d) ressalta que o Auto de Infração, objeto do presente processo administrativo, não merece prosperar, uma vez que eivado de vícios na sua elaboração.

Em Contra-Razões, às fls 184 a 186, a Secretaria da Receita Previdenciária manteve a procedência do lançamento.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheira BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Relatora

O recurso é tempestivo e o órgão público está dispensado de efetuar o depósito recursal.

Da análise das razões recursais apresentadas, verifica-se que a recorrente entende que é objeto do processo em discussão um Auto de Infração e tenta demonstrar que o auto é nulo pois que aplicado em desacordo com o que dispõe o art. 10, da Lei 70.235/72.

No entanto, cumpre observar que é objeto do presente processo administrativo uma Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, e não AI, conforme entende de forma equivocada a recorrente. Portanto, não se aplica ao caso em tela o art. 10 do referido diploma legal.

Da mesma forma, a alegação de que a recorrente não é uma empresa sujeita ao recolhimento das contribuições sociais para financiamento da Seguridade Social demonstra desconhecimento da legislação previdenciária. A Lei 8.212/91 estabelece, nos arts 22 e 23, as contribuições a cargo da empresa, destinadas à Seguridade Social e, conforme o seu art. 15:

"Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;" (grifei).

Portanto, ao contrário do que entende a recorrente, a Prefeitura Municipal de Cândido Sales está, sim, obrigada a recolher as contribuições de que trata a Lei 8.212/91.

O crédito lançado por meio da NFLD em questão fora apurado tendo em vista os pagamentos feitos pela prefeitura e pela câmara municipal aos segurados empregados vinculados ao RGPS que lhe prestam serviços e declarados em GFIP pela recorrente, no período de 07/2000 a 02/2004. Em nenhum momento do recurso a recorrente alega que não houve o pagamento aos segurados ou questiona a correção dos valores lançados. Ela apenas traz argumentos totalmente impertinentes ao objeto da NFLD em discussão.

Contudo, o agente fiscal deixa bastante claro que o crédito lançado por meio da NFLD em questão fora apurado tendo em vista a diferença constatada entre os valores declarados pela própria recorrente em GFIP e aqueles efetivamente recolhidos à Previdência Social por meio de GPS.

Dessa forma, não procede o argumento de que "a ação fiscal instaurada, que originou o Auto de Infração, data vênica, não realizou um completo trabalho de fiscalização, uma vez que o fez de forma superficial e arbitrária" ou de que "o Fiscalizador preferiu lançar mão de critérios subjetivos e arbitrários", já que os valores devidos à Previdência Social foram confessados pela

própria notificada por meio de instrumento próprio, ou seja, GFIP, e a diferença apurada no batimento GFIP x GPS ensejou a lavratura da NFLD em tela.

De acordo com o § 1º, do art. 225, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, as informações prestadas nas GFIP's constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese de não recolhimento.

Portanto, a notificada confessou que deve um certo valor à Previdência Social e não comprovou o pagamento da totalidade do valor que reconheceu como devido.

Dessa forma, a Autoridade Fiscal, ao constatar o não recolhimento das contribuições que a notificada confessou que deve, já que declarou em GFIP, lavrou corretamente a presente NFLD, em observância ao disposto no art. 37 da Lei 8212/91:

"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."

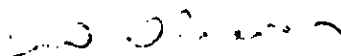
Nesse sentido e

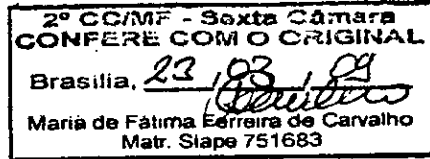
CONSIDERANDO tudo o mais que dos autos consta;

VOTO no sentido de CONHECER DO RECURSO para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 08 de abril de 2008


BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS



Voto Vencedor

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Relator

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pela nobre julgadora, como passaremos a demonstrar.

Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora lançadas ocorreram na Prefeitura e na Câmara Municipal, conforme demonstrado no voto da i. relatora.

Entretantes, a autoridade lançadora deixou de observar os preceitos contidos no artigo 351, e parágrafo único, da Instrução Normativa n° 100/2003, vigente à época do lançamento, o qual determina que os documentos de constituição de créditos previdenciários devem ser lavrados em nome do órgão da municipalidade onde se deu a fiscalização e, conseqüentemente, ocorreram os fatos geradores.

Tais fatos, aliás, já restaram circunstanciadamente esclarecidos no voto da insigne relatora, razão pela qual me abstenho de repeti-los, eis que a divergência apontada por este conselheiro diz respeito tão somente à sua conclusão.

Com efeito, a conselheira relatora, ao declarar de ofício a nulidade parcial do lançamento, quanto aos fatos geradores ocorridos na Câmara Municipal, inferiu tratar-se de vício formal.

Em outra via, o entendimento deste conselheiro, acompanhado por maioria pelos demais integrantes desta egrégia Câmara, é no sentido de declarar a nulidade parcial da notificação, por vício material, em virtude do erro na identificação do sujeito passivo.

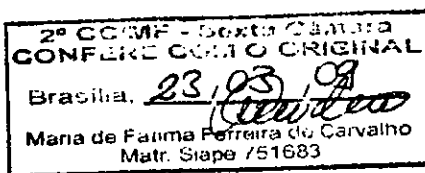
Antes mesmo de se adentrar às questões de mérito propriamente ditas, é de bom alvitre trazer à baila a distinção das 03 (três) conclusões aventadas durante o julgamento do presente recurso, quais sejam, vício formal, material ou provimento (improcedência do lançamento).

O vício formal, no entendimento deste julgador, relaciona-se aos requisitos de validade do ato administrativo, ou seja, os pressupostos sem os quais referido ato não produziria efeitos. Em outras palavras, guarda relação com as formalidades legais extrínsecas do lançamento. Os artigos 10 e 11, do Decreto n° 70.235/72, são os exemplos mais nítidos que podemos encontrar a respeito do tema, *in verbis*:

"Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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.

Art.11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número."

Ao tratar da matéria, a Lei nº 4.717/65, que regulamenta a Ação Popular, em seu artigo 2º, parágrafo único, alínea "b", estabelece que o vício formal é:

"[...] a omissão ou observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato."

Como se observa, o ato administrativo somente terá validade se observados os pressupostos formais, extrínsecos, inculpidos nos dispositivos legais supra, entre outros, sob pena de ser anulado por vício formal. Repita-se, o requisito formal do lançamento representa a observância dos ditames estabelecidos por lei no momento de sua exteriorização.

A jurisprudência administrativa, que se ocupou do tema, é mansa e pacífica nesse sentido, senão vejamos:

"PROCESSUAL - LANÇAMENTO - VÍCIO FORMAL - NULIDADE - É nula a Notificação de Lançamento emitida sem o nome do órgão que a expediu, sem identificação do chefe desse órgão ou outro servidor autorizado e sem a indicação do respectivo cargo e matrícula, em flagrante descumprimento às disposições do art. 11, do Decreto nº 70.235/72. Precedentes da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recurso Especial improvido." (3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº 201-108717 - Acórdão nº CSRF/03-03.305, Sessão de 09/07/2002).

"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. [...]" (8ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 143.020 – Acórdão nº 108-08.174, Sessão de 23/02/2005) (grifamos).

O Acórdão nº 107-06695, da lavra do então Conselheiro representante da Fazenda, Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, nos traz com muita propriedade a diferenciação entre vício formal e material, nos seguintes termos:

"[...].

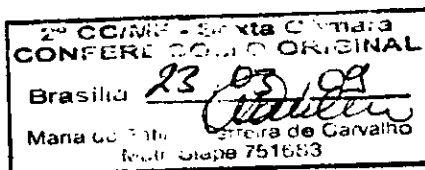
RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos 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 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.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente o sujeito passivo, como segue:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

In casu, com mais razão, a fiscalização deverá demonstrar a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias exigidas, identificando corretamente o sujeito passivo da obrigação tributária, por tratar-se de Órgão Público, impondo a observância do artigo 351 e parágrafo único, da Instrução Normativa nº 100/2003, que assim prescreve:



“Art. 351. Os documentos de constituição do crédito previdenciário serão emitidos em nome da União, dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios, quando a Auditoria-Fiscal se desenvolver nos órgãos públicos da administração direta (ministérios, assembleias legislativas, câmaras municipais, secretarias, órgãos do Poder Judiciário, entre outros), sendo obrigatória a lavratura de documento de constituição de crédito distinto para cada órgão.

Parágrafo único. No campo do documento de constituição de crédito destinado à identificação do sujeito passivo sob Auditoria-Fiscal, deverá ser consignado o nome da União, do estado, do Distrito Federal ou do município, seguido da designação do órgão a que se refere.”

Aliás, o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, com mais especificidade, impõe ao fiscal atuante a discriminação clara e precisa dos fatos geradores do débito constituído, *in verbis*:

“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.” (grifamos).

No mesmo sentido, o artigo 50 da Lei nº 9.784/99 estabelece que os atos administrativos devem conter motivação clara, explícita e congruente, sob pena de nulidade.

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...].

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...].”

Consoante se infere dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal atuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo e indicar perfeitamente o sujeito passivo. A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal por vício material.

Outro não é o entendimento do ilustre Dr. Manoel Antônio Gadelha Dias, ex-presidente do 1º Conselho de Contribuinte, conforme se extrai do excerto de sua obra *“O Vício Formal no Lançamento Tributário”*, nos seguintes termos:

“[...]”

O defeito na descrição do fato, por exemplo, não pode caracterizar-se mero vício formal, pois a descrição do fato está intimamente ligada à valoração jurídica do fato jurídico, requisito fundamental do lançamento.

A descrição do fato defeituosa tanto pode configurar nulidade de direito material como de direito processual.

Estaremos diante da primeira situação quando o vício atinge o motivo do ato, ou seja, o seu pressuposto objetivo, que corresponde à

ocorrência dos fatos que ensejaram a sua prática.” (Tôrres, Heleno Taveira et al. – coordenação – “Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados – São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 348).

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO – É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercitar, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sendo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade por vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência.” (1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 132.213 – Acórdão nº 101-94049, Sessão de 06/12/2002, unânime).

“LANÇAMENTO – NULIDADE - VÍCIO MATERIAL – DECADÊNCIA - Nulo o lançamento quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, por se tratar de vício de natureza material. Aplicável o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN.” (2ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 138.595 – Acórdão nº 102-47201, Sessão de 10/11/2005).

Antes de seguir com o estudo, cabe aqui fazer um parêntese, relativamente ao efeito prático de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal ou material. No primeiro caso, na forma proposta pela nobre relatora, o prazo decadencial é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade por vício formal do lançamento. É o que se extrai do artigo 173, inciso II, do CTN, ou artigo 45, inciso II, da Lei nº 8.212/91, dependendo do tributo e/ou entendimento de cada julgador.

Por outro lado, tratando-se de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da ocorrência do fato gerador do tributo, no caso do artigo 150, § 4º, do CTN, ou do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tratando-se dos artigos 173 do CTN, ou 45 da Lei nº 8.212/91. Ou melhor, poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício material incorrido, conquanto que dentro do prazo decadencial acima estipulado.

Retornando à diferenciação das conclusões de julgamento, já o provimento ao recurso (improcedência da notificação), implica inferir que, diante dos elementos de provas e razões ofertados pela autoridade lançadora, chegou-se à conclusão da inexistência do fato gerador do tributo exigido. Ou seja, adentrando-se ao mérito da questão, o lançamento efetuado não deve prosperar, uma vez que não restou comprovada a ocorrência do fato gerador, o que impede o Fisco de promover novo lançamento a partir dos mesmos fatos.

Diante de tais considerações, voltemos à hipótese dos autos, onde o fiscal atuante promoveu o lançamento contra sujeito passivo equivocadamente, consoante já explicitado acima.

Nestes termos, não se cogita em vício formal, mas, sim, anular o lançamento por vício material, tendo em vista que a fiscalização comprovadamente incorreu em erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

Assim, deve ser declarada a nulidade parcial do feito, por vício material, em observância à legislação de regência, mais precisamente do artigo 351, parágrafo único, da Instrução Normativa nº 100/2003, c/c artigo 142 do CTN e demais dispositivos das Leis 8.212/91 e 9.784 encimados, uma vez que referida incorreção contamina a exigência fiscal, tornando-a precária, não lhe oferecendo certeza ou liquidez, principalmente pelo fato de se mostrar insanável e por cercear o direito de defesa da recorrente.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examine* parcialmente em desacordo com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E ANULAR PARCIALMENTE A NOTIFICAÇÃO FISCAL POR ERRO/VÍCIO MATERIAL, somente quanto aos fatos geradores ocorridos na Câmara Municipal, acompanhando o voto da Conselheira relatora em relação às demais questões de mérito, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Sala das Sessões, em 08 de abril de 2008



RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA