



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 37311.007944/2006-16  
**Recurso nº** 250.565 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-01.126 – 2ª Turma  
**Sessão de** 19 de outubro de 2010  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PASSARELA CALÇADOS LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1995 a 30/12/2005

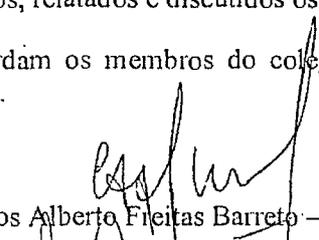
VICIO MATERIAL. NULIDADE.

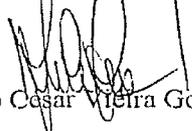
Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. No entanto, é elemento formal do lançamento a descrição dos fatos através de remissão a outro documento lavrado pela fiscalização.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

  
Carlos Alberto Fleitas Barreto – Presidente

  
Julio César Vieira Gomes - Relator

EDITADO EM:

07 DEZ 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Arruda Coelho Júnior, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com fulcro no art. 7º, inciso I, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 1998.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/01/1995 a 30/12/2005  
PREVIDENCIÁRIO. AFERIÇÃO INDIRETA VÍCIO  
MATERIAL. INOBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS DO  
CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. Com arrimo no  
artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao fiscal atuante  
incumbe demonstrar, a partir de provas, a efetiva ocorrência dos  
fatos geradores das contribuições previdenciárias exigidas pela  
NFLD, sob pena de nulidade do lançamento por vício material,  
em face da ausência da perfeita descrição do FG do tributo, bem  
como por cercear o direito de defesa e contraditório do  
contribuinte*

*RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. O  
Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar de  
forma clara e precisa todos os procedimentos e critérios  
utilizados pela fiscalização na constituição do crédito  
previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da  
ampla defesa e contraditório.*

*Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos  
critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por  
ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício  
pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja  
a nulidade da notificação*

*Recurso Voluntário Provido*

*ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO  
CONSELHO DE CONTRIBUINTES: I) por unanimidade de  
votos, em dar provimento ao recurso para: a) declarar a  
decadência das contribuições apuradas referentes aos fatos  
geradores ocorridos até 10/2000; b) anular a NFLD com  
relação as demais competências; 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 (Relatora) e Ana Maria Bandeira, que votaram por  
declarar a nulidade por vício formal Designado para redigir o  
voto vencedor, na parte referente a declaração da nulidade por  
vício material, o(a) Conselheiro(a) Rycardo Henrique  
Magalhães de Oliveira Fez sustentação oral o(a) advogado(a)*



da recorrente D<sup>1</sup>(a) Antônio Carlos do Amaral, OAB/SP nº 55.351.

Insurge-se a Fazenda Nacional contra o acórdão que, por unanimidade de votos, decidiu anular a NFLD e, por maioria de votos, declarou a nulidade por vício material. No caso, a nulidade foi declarada pela ausência no relatório fiscal de clareza na apresentação dos fatos geradores:

*Diante de tais considerações, voltemos à hipótese dos autos, onde o fiscal autuante promoveu o lançamento sem conquanto comprovar a efetiva ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas*

*Nesses termos, não se cogita em vício formal, mas, sim, anular o lançamento por vício material, tendo em vista que a fiscalização não descreveu de forma clara e precisa a ocorrência do fato gerador do tributo, afrontando a legislação de regência, sobretudo tratando-se de procedimento excepcional de arbitramento.*

*Como se sabe, o procedimento do arbitramento, uma vez constatados os requisitos exigidos pela legislação de regência, é legal e inverte o ônus da prova ao contribuinte. Porém, tal procedimento deve estar devidamente fundamentado nos autos do processo (Relatório Fiscal e/ou Fundamentos Legais do Débito), sob pena de nulidade da notificação.*

Assevera a Fazenda Nacional, em síntese, que:

- a decisão ora recorrida anulou o auto de infração por deficiência na descrição do fato gerador, que é um dos itens a que o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 determina que seja, obrigatoriamente, incluído no auto de infração. Percebe-se, pela leitura do dispositivo precitado, que são requisitos de natureza formal, de modo a uniformizar o procedimento de autuação e conferir garantias ao contribuinte, em especial a ampla defesa e o contraditório;

- a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes é farta em decisões que, ao determinarem o cancelamento do lançamento por falta de preenchimento de alguns dos requisitos formais estipulados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e/ou art. 142 do CTN, consideram que se tratava de nulidade por vício de forma.

E ainda que:

*A decisão ora recorrida anulou o lançamento por deficiência na descrição do fato gerador da contribuição previdenciária, que é um dos itens que os preceptivos acima transcritos determinam que, obrigatoriamente, deve constar do instrumento de constituição do crédito*

*Na hipótese em apreço, a deficiência na exteriorização das razões de fato e direito que levaram a autoridade fiscal a considerar a ocorrência de fato gerador, vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, a toda vista,*

*não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu. Contudo não foi essa a premissa adotada pelo acórdão recorrido, eis que o relator do julgado é peremptório ao dizer que o relatório fiscal carece de satisfatória motivação, portanto, padece de vício de forma, tanto assim que invoca o art. 50, §1º da Lei nº 9 784/99 como razão de decidir.*

Regularmente intimado do Acórdão, do recurso especial interposto e do despacho que lhe deu seguimento, o contribuinte apresentou contra-razões no mesmo sentido do acórdão recorrido e reiterando as alegações trazidas no recurso voluntário.

É o breve relato.

## Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Inicialmente, esclarece-se que o recurso especial cinge-se à qualidade do vício para a nulidade, formal ou material e não a nulidade em si.

Trata-se de uma das questões processuais mais polêmicas; qual seja a discussão sobre os conceitos de vícios formal e material e seus efeitos; sobretudo, quanto ao reinício do prazo decadencial para constituição do crédito tributário através de novo lançamento, em substituição ao anterior, declarado nulo.

Portanto, iniciando pela finalidade prática da discussão, temos que o Código Tributário Nacional confere regra especial para a decadência do direito de constituição do crédito tributário substitutivo de outro anulado anteriormente:

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

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento*

A primeira constatação decorre do próprio texto acima: 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.<sup>1</sup> 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 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. É 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*

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

*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 e outras hipóteses 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.

É certo que o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 traz a descrição do fato como elemento obrigatório do auto-de-infração. E realmente não poderia ser diferente. No documento de constituição do crédito devem existir todos os campos correspondentes às informações previstas no artigo 10. De fato, entendo como vício de forma, podendo, o lançamento em que autoridade nada mencionou sobre os fatos geradores do tributo ou da infração. Entendeu o legislador que a informação é tão essencial que faz parte da própria existência do documento, sua ausência é como se lhe faltasse um pedaço. Nesse sentido a mesma autora, a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>2</sup> ao dizer que a ausência da exposição dos fatos e do direito impede a verificação de legitimidade do ato:

*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*

Entretanto, há casos em que a descrição dos fatos existe no documento, mas, posteriormente, quando em um exame mais detido, vem-se a entender que não de forma detalhadamente suficiente. Essa análise não é objetiva com no caso da ausência de motivação: existe ou não existe; ao contrário, é por demais subjetiva. Impregnam o julgamento considerações subjetivas - para alguns a descrição foi suficiente para outros não. Não há uma medida certa através da qual se possa assegurar que os fatos geradores foram suficientemente

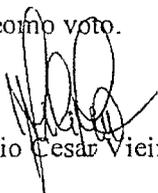
<sup>2</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11 edição, página 193

detalhados pela autoridade fiscal -- é a discricionarietàade própria do julgador. O objeto da discussão é o conteúdo do ato, sua materialidade. É possível conhecê-lo ou não para fins de se exercer o direito de defesa? Essa é a questão a ser respondida pelo julgador.

Chegando, agora, ao caso concreto, conforme voto vencedor do acórdão, o lançamento foi anulado porque se compreendeu que o relatório fiscal não apresentou os fatos geradores com o detalhamento necessário ao convencimento de sua ocorrência. Portanto, trata-se, de fato, de elemento material do lançamento.

Por todo o exposto, entendo que deva ser negado provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.



Julio Cesar Vieira Gomes