



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10970.000915/2010-81  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-008.876 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 28 de julho de 2020  
**Recorrente** UNIAO COMERCIO IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO NO PROCEDIMENTO. VÍCIO FORMAL.

Vício na norma introdutora responsável pelo procedimento formal de constituição do crédito tributário leva à nulidade do lançamento por vício formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

**Relatório**

Trata-se de lançamento para exigência de contribuições devidas para a Seguridade Social a cargo dos segurados empregados, de responsabilidade da empresa por substituição tributária, incidentes sobre pagamentos de diárias de viagens em valor excedente a cinquenta por

cento da remuneração fixa mensal dos motoristas, no período de 01/01/2006 a 31/12/2006. Nos termos do relatório fiscal a infração foi assim resumida:

#### 1. INTRODUÇÃO

Este Auto de infração DEBCAD N° 37.308.315-7 corresponde às contribuições destinadas à Seguridade Social, especificamente à parcela dos segurados empregados, incidentes sobre o valor pago pela empresa aos seus motoristas a título de diárias de viagens, quando excederam a cinquenta por cento da remuneração fixa mensal, durante o ano de 2006, apuradas conforme descreveremos abaixo.

Levantamento DM - Diárias de Motoristas - Este levantamento refere-se aos pagamentos de diárias per viagens realizadas por motoristas, formalizados quando do acerto das cargas de viagens.

#### 2. FATO GERADOR ALÍQUOTAS APLICADAS E APURAÇÃO

2.1. Fato Gerador: é o pagamento de diárias aos motoristas, quando em viagens de distribuição de mercadorias, em valor superior a 50% da remuneração informada em folha de pagamento. Ela é efetivada através de adiantamento, com a disponibilização de valores, pela empresa, a seus motoristas, antes de saírem de viagem, para custearem os gastos com estadias, alimentação e despesas diversas.

2.2. Período do Débito: De janeiro de 2006 a dezembro de 2006.

Após o trâmite processual a 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária deu provimento ao recurso voluntário. No entendimento do Colegiado a autoridade competente, para chegar ao valor das diárias devidas aos motoristas na competência da viagem, adotou método que envolveu a análise qualitativa e quantitativa de diversos lançamentos contábeis, entretanto deixou de demonstrar esse cálculo limitando-se a juntar no processo planilha com os valores agrupados, sem a demonstração analítica do resultado. Tal conduta teria caracterizado vício no documento de formalização do crédito tributário (auto de infração), levando a nulidade do lançamento por vício formal.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

VÍCIO DE FORMALIZAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA CONFIGURADO. INVALIDADE DO LANÇAMENTO.

Invalida o lançamento o vício de formalização que causa prejuízo à defesa.

Processo Anulado

Contra a decisão o Contribuinte, citando como paradigma o acórdão 2803-002.819 (único aceito pelo exame de admissibilidade), devolve a este Colegiado a discussão acerca da natureza jurídica do vício declarado. Para a recorrente o lançamento não descreveu com precisão e clareza os fatos geradores e a base de cálculo da contribuição previdenciária, esquivando-se de demonstrar que as diárias de viagem foram pagas em valores acima de 50% da remuneração do empregado, o que acarretaria, por conseguinte, a nulidade do auto de infração por vício material.

Contrarrazões da Fazenda Nacional pugnando pelo não provimento do recurso.  
É o relatório.

## Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais e deve ser conhecido.

Conforme exposto, trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte contra decisão que reconheceu a nulidade do lançamento por vício formal. Para o Recorrente a precariedade de demonstração do fato gerador – por ausência de elementos capazes de caracterizar que as diárias pagas aos empregados superaram 50% do valor da remuneração – levaria a nulidade do crédito tributário por vício material.

Inicialmente relevante destacar que o Contribuinte apresenta na sua peça recursal argumentos para caracterização do vício como material também em razão da suposta aferição indireta da base de cálculo. Entretanto, da leitura do texto do acórdão é possível apreender que tal discussão não foi enfrentada pelo Colegiado recorrido.

O entendimento da Turma *a quo* para decretação da nulidade se limitou à análise da primeira preliminar trazida pelo Contribuinte em sede de Recurso Voluntário: *I.a - da falta de clareza no RF - AIOP, quanto aos cálculos realizados nestes autos para fins de mensuração dos valores das chamadas "diárias" - da necessidade de disponibilidade de outras fontes de dados para cálculo a permitir o efetivo exercício da ampla defesa e do contraditório.*

Portanto, e ainda considerando a ausência de recurso quanto a este ponto, limitaremos a análise do presente recurso ao tema recebido pelo despacho de admissibilidade, qual seja: *“Por todo o exposto, pode-se observar divergência no entendimento entre as decisões confrontadas. Enquanto a decisão recorrida vê que a falta de clareza em uma planilha constante do Relatório Fiscal macula o lançamento com vício formal, a decisão paradigmática, versando sobre a mesma questão fática, entende que o vício tem natureza material”.*

E para classificação do vício adoto como premissa a necessidade de verificação se o erro constatado está relacionado como a norma introdutora ou com a norma introduzida da respectiva obrigação tributária. Tal entendimento se baseia nas lições do Professor Paulo de Barros Carvalho o qual já foi utilizado nesta Câmara Superior no Acórdão 9202-004.329 da lavra do Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior o qual peço vênia para transcrever:

Quanto à distinção entre vício formal e material, alinho-me aqui à corrente que os distingue baseado nas noções de norma introdutora e norma introduzida, de lição de Paulo de Barros Carvalho e muito bem resumida pela Conselheira Celia Maria de Souza Murphy, no âmbito do Acórdão 2101-002.191, de lavra da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento e datado de 15 de maio de 2013, *expressis verbis*:

"(...)

O tema dos vícios material e formal está intrinsecamente relacionado com o processo de positivação do direito.

Tomamos por premissa que o direito positivo é um sistema de normas, regidas por um princípio unitário, no qual normas jurídicas, seus elementos, relacionados entre si, são inseridas e excluídas a todo instante. As normas jurídicas são inseridas no sistema do direito positivo de acordo com regras que o próprio sistema produz. É uma norma que estipula qual é o órgão autorizado a inserir normas no sistema do direito positivo e qual o procedimento para que isso se faça.

Toda norma jurídica introduzida no sistema do direito positivo o é por meio de uma norma introdutora. As normas sempre andam aos pares: norma introdutora e norma introduzida, tal como leciona Paulo de Barros Carvalho.

A norma introdutora espelha o seu próprio processo de produção; a introduzida regula a uma conduta (que pode ser, inclusive, a produção de outra norma). Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Kelsen, são de direito formal as normas que cuidam da organização e do processo de produção de outras normas; de direito material são as normas que determinam o conteúdo desses atos, isto é, regulam o comportamento humano propriamente dito.

O lançamento, norma jurídica que é, não foge à regra: compõe-se de norma introdutora e norma introduzida. Na norma introdutora fica demonstrado o procedimento que o agente público, autorizado a inserir no ordenamento jurídico a norma individual e concreta que aplica a regra-matriz de incidência tributária, seguiu para produzi-la. A norma introduzida é a própria aplicação da regra-matriz. A primeira norma trata da forma; a segunda, da matéria.

No lançamento, a norma introdutora tem a ver com o procedimento ao qual alude o artigo 142 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e as normas de Direito Administrativo, que se completa com a norma introduzida, que efetivamente aplica a regra-matriz de incidência.

Feitas essas considerações, resta analisar em que ponto se identifica o vício do lançamento perpetrado no presente processo, se no processo de produção do ato administrativo do lançamento ou se na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Se na norma introdutora, trata-se de erro formal; se na norma introduzida, é erro material.

"(...)"

No presente caso o erro no critério quantitativo não se deu por erro na eleição e aplicação da norma relativa à regra matriz de incidência, ou seja, na norma introduzida, e sim no procedimento utilizado pela fiscalização quando da construção do instrumento por meio do qual se efetivou o lançamento. Melhor dizendo, a norma introduzida obedeceu aos critérios da regra matriz prevista no dispositivo legal aplicável, o lançamento visa o recolhimento da contribuição previdenciária prevista nos incisos do art. 22 da Lei nº 8.212/91 e todos os critérios que compõe a regra matriz foram devidamente observados.

O erro, segundo apontado pelo Colegiado recorrido embora possa ter ocasionado prejuízo à defesa do contribuinte, não maculou – ao contrário do alegado – prejuízo à caracterização do fato gerador da contribuição previdenciária em razão do pagamento de diárias que excederam o montante de 50% do valor da remuneração mensal dos empregados. Consta do acórdão e também do relatório fiscal que as diárias pagas pela empresa não eram passíveis de

prestação de contas e embora esses valores tenham sido lançados na mesma conta contábil de outras despesas, a fiscalização deixa claro que para fins do presente lançamento somente os valores das diárias foram considerados. Está expresso no relatório fiscal:

A apuração ocorreu através de lançamentos contábeis registrados em duas contas contábeis. A primeira conta é a 3.1.01.01.0001, denominada Venda de Mercadorias - Mercado interno. Ela traz as informações relativas à viagem do motorista, como data de saída, o número da carga, o nome do motorista, a roça que ele vai seguir e a valor das mercadorias que compõem a carga. A segunda conta é de número 4.1.02.01.0004, com o nome de Viagens na Distribuição. Esta registra algumas das despesas ocorridas na viagem, que são assumidas pela empresa e as diárias, calculadas no acerto. Essas duas contas tem respectivamente seus códigos reduzidos como 392 e 326, que as identifica nos lançamentos contábeis dos arquivos magnéticos e passaremos a nos referir a elas por esse código.

Do total de lançamentos da conta 326 selecionamos aqueles que se referiam às diárias, excluindo acertos pendentes, prestação de contas, estornos de lançamentos indevidos, viagens sem número de carga, assim tratadas as viagens de transbordo. Efetuamos também o descarte de lançamentos quando uma mesma carga trazia dois valores sem identificar qual se referia à despesa e qual à diária. Considerando que a empresa não considera esta remuneração como base de cálculo para contribuições previdenciárias ela busca não identificar contabilmente os valores como diárias, razão pela qual emitimos o Auto de Infração por não contabilização correta dos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Após selecionar os lançamentos das diárias, efetuamos a conciliação desses lançamentos com os da conta 392 para obtermos a data correta do fato gerador. O acerto de uma carga ocorre dias após sua saída e em muitos casos isso acontece no mês seguinte à saída, assim solicitamos os arquivos magnéticos relativos à 2007 para identificar viagens iniciadas no final de 2006.

A conciliação entre as contas 392 com 326 foi conseguida através do número da carga. Algumas cargas sem a identificação de data de saída foram classificadas em ordem crescente e direcionada para a competência em que se encontrava a primeira carga acima dela.

Partindo da planilha de diárias, efetuamos a operação de subtotal por motorista, por competência. O passo seguinte foi conciliar este resultado mensal das diárias com a remuneração dos motoristas na folha de pagamento, assim identificamos quem estava com valores de diárias acima de 50% da remuneração mensal. **Aqueles que não se enquadraram nesse percentual foram descartados.**

A planilha demonstrativa dos fatos geradores, a comparação com a remuneração mensal e a apuração da parcela descontada dos segurados empregados está anexa a este relatório.

Pela metodologia descrita pela fiscalização a apuração da base de cálculo se deu pelo confronto dos registros contábeis da empresa, tendo o lançamento se restringindo aos casos onde ficou demonstrada violação ao então vigente art. 28, §8º, alínea 'a' da Lei nº 8.212/91, os registros foram utilizados ainda para fixação da competência dos fatos geradores.

Analisando os documentos juntados aos autos e ainda os dados do Processo nº 10970.000919/2010-60 (julgado na mesma data – cópia do acórdão juntado às fls. 195/202) o Colegiado entendeu que o vício não envolvia a caracterização do fato gerador, pois não haveria dúvida quanto ao pagamento de diárias, o erro estaria na opção feita pela fiscalização de não demonstrar o cálculo pormenorizado dos dados contábeis levantados, tendo se limitado a trazer

aos autos planilha com os valores já consolidados do lançamento. É citado pelo acórdão recorrido: *“Conforme ficou consignado no processo n.º 10.970.000919/2010-60 (mesmo fato gerador, mas relativo à parte patronal), os documentos juntados àquele processo (recibos de pagamentos e fechamentos de viagens) confirmam o fundamento jurídico do lançamento, pois demonstram que as diárias não estão sujeitas à prestação de contas, não possuindo, portanto, caráter ressarcitório”*.

Adotando com premissa o erro delimitado pelo acórdão recorrido, resta cristalino que este se relaciona com a norma introdutora – com o procedimento de formalização do crédito tributário – e não na norma introduzida, tendo sido corretamente aplicada a regra matriz de incidência do tributo. Neste cenário deve-se classificar o vício como formal.

Diante do exposto nego provimento ao recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri