



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11522.001470/2007-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.146 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de setembro de 2021
Recorrente SECRETARIA DE ESTADO DE SEGURANCA PUBLICA - SESP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

LANÇAMENTO ANTERIOR ANULADO. CARACTERIZAÇÃO DO VÍCIO.

Os motivos que ensejaram a anulação do lançamento primitivo e, conseqüentemente, a natureza do vício são questões que não comportam nova discussão fora dos autos relativo ao lançamento anulado, devendo sempre prevalecer o que restou definido na decisão que apontou a nulidade. Considerando que o lançamento substituído foi anulado por um erro quanto à identificação do sujeito passivo, que contaminava os elementos intrínsecos ao lançamento, tem-se que ocorreu uma nulidade por vício material. Desta forma, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário deve ser contado nos termos do art. 173, I, ou art. 150, §4º, ambos do CTN.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL SÚMULA VINCULANTE DO SUPREMO TRIBUTAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, e determinou que o prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias deve ser contado nos termos do art. 173, I ou 150, §4º, ambos do CTN.

CONTRATAÇÃO DE SERVIDORES. AUSÊNCIA DE CONCURSO PÚBLICO. PERÍODO POSTERIOR À CONSTITUIÇÃO DE 1988. REGIME PREVIDENCIÁRIO. RGPS. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Os servidores admitidos sem concurso público após a promulgação de Constituição de 1988 são segurados do Regime Geral de Previdência Social RGPS, estando o ente contratante obrigado ao recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração paga.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar para reconhecer a extinção pela decadência dos créditos tributários lançados até a

competência 11/1999 e 13/1999. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) excluir da base de cálculo do tributo lançado os pagamentos realizados aos servidores Ana Carla R. de Albuquerque, Márcio de Oliveira Viana, Valter José Viana Freitas, Adson Pessoa, Airton Gaspar, Edmilson da Silva; e Francinaldo Maciel; (ii) acolher a dedução dos salário-família e maternidade nos termos constantes do relatório de fls. 202/204.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 306/325, interposto contra decisão da DRJ em Belém/PA de fls. 270/292, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre pagamento de remuneração efetuados pelo Estado do Acre – Secretaria de Estado de Justiça e Segurança Pública a segurados empregados, correspondentes à parte dos segurados e à parte patronal mais adicional para o SAT/RAT, conforme descrito na NFLD nº 35.818.122-4, de fls. 02/41, lavrada em 11/11/2005, referente ao período de 01/1999 a 12/2003, com ciência da RECORRENTE em 24/11/2005, conforme tela de fl. 113 e confirmação da contribuinte à fl. 116.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 1.849.238,72, já acrescido de juros (até a lavratura) e sem multa de mora.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 102/110), trata-se de lançamento realizado para cobrança das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga a funcionários sujeitos ao Regime Geral da Previdência Social, que estavam irregularmente vinculados ao Regime Próprio de Previdência Social do Estado do Acre.

Em princípio, a autoridade fiscal informa que este se trata de “relançamento” das contribuições previdenciárias objeto da NFLD 35.677.186-5, ante o reconhecimento da nulidade desta última, em 19/07/2005, em razão de erro na sujeição passiva. Sendo assim, argumentou que o crédito não estaria abrangido pela decadência por se tratar de lançamento após a anulação decorrente de vício formal.

A cópia da decisão que reconheceu a nulidade do lançamento anterior foi juntada pelo contribuinte em sede de recurso voluntário (fls. 326/336).

Segundo o Auditor, durante a fiscalização constatou-se que uma série de empregados do Estado do Acre foram admitidos após a constituição de 1988 sem a realização de concurso público. O fiscal entendeu que a ausência de concurso público é uma violação grave ao regime de contratação de servidores públicos, estando desprovida de amparo constitucional a integração destes segurados empregados na relação estatutária vinculado ao Regime Próprio de Previdência Social do Estado do Acre. Por outro lado, como a relação contratual nula deu-se de forma permanente, subordinada e mediante remuneração, restaria caracterizado o vínculo ao Regime Geral de Previdência Social – RGPS, conforme definido na alínea "a", inciso I do art. 12 da Lei 8.212, de 24/07/91.

A lista de servidores irregularmente contratados contendo seu nome e sua remuneração por competência se encontra às fls. 46/101.

Constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas, as remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados (§1º e art. 20, c/c a alínea "a", inciso I do art. 30 da Lei 8212/91), contratados pelo Estado do Acre - Secretaria de Estado de Justiça e Segurança Pública.

O procedimento efetuado na presente ação fiscal foi de confrontar o somatório dos valores brutos dos quatro grupos de arquivos magnéticos das folhas de pagamento com os valores dos empenhos, por órgão público/Autarquia/Fundação Pública e competência, bem como de verificar se os "servidores estatutários concursados" constantes dos arquivos magnéticos efetivamente prestaram concurso público e se as admissões dos "servidores estatutários não concursados" estavam corretas. Os arquivos magnéticos supramencionados foram apresentados pelo RECORRENTE e a análise foi executada, por amostragem, com base nos assentamentos funcionais, em todo o período fiscalizado, tendo em vista o grande quantitativo de servidores.

Assim, a fiscalização constituiu o crédito devido através da presente NFLD, referente as contribuições que deveriam ter sido arrecadadas dos segurados empregados e da contribuição do órgão público destinada à Seguridade Social, além do SAT/RAT, no período de 01/1999 a 12/2003, apurados com base nos arquivos magnéticos da seguinte forma:

- a) 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados;
- b) 1,0% (um por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, destinadas ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais - GILRAT (a partir de 07/1997);
- c) Contribuição descontada dos segurados empregados conforme faixa salarial e observado o limite máximo estabelecido em portaria ministerial.

Por fim, informou que as importâncias pagas a título de Salário Família, por não estarem na conformidade da Lei 8.213/2001 (*sic*), não foram consideradas para fins de dedução do valor apurado mensalmente.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 116/139 em 01/12/2005. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Belém/PA, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

O órgão público sob ação fiscal foi notificado do presente débito mediante remessa postal, em 24/11/2005, conforme atestado às fls. 112 dos autos e protocolizou tempestivamente, em 01/12/2005, sob o nº 35009.003418/2005-96, impugnação ao lançamento, por intermédio do instrumento de fls. 115 a 138, acompanhada dos anexos de fls. 139 a 160, colacionando diversos argumentos, aduzindo, em síntese, que:

DA TEMPESTIVIDADE

O presente recurso é tempestivo, uma vez que o Estado do Acre foi notificado no dia 24.11.2005, passando o prazo a fluir a partir do dia 25.11.2005, expirando-se, portanto, no dia 09.12.2005.

DA DECADÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 E 46, AMBOS DA LEI Nº 8.212/91

Parte do direito a que alega o INSS está afetado pelo Instituto da Decadência, pois o prazo decadencial em matéria tributária é quinquenal, conforme art. 173, do CTN, e não aquele previsto no art. 45, da Lei Ordinária nº 8.212/91, pois, na forma do disposto no artigo 146, III da Constituição Federal de 1988, é reservada à lei complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria tributária, incluindo-se no conceito de normas gerais a matéria relativa à decadência tributária.

DO SERVIDOR IRREGULAR X REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA

Não há no ordenamento jurídico nenhum dispositivo legal que ampare o entendimento de que os servidores considerados irregulares estão obrigatoriamente submetidos às regras do Regime Geral da Previdência.

Da mesma forma que a Constituição de 1988 de seu art. 37, inciso II, exige a obrigatoriedade de prévia aprovação em concurso público para os ocupantes de cargos, igualmente requer para os ocupantes de emprego público.

A jurisprudência perfilha o entendimento acima esposado, de maneira integral, como se infere do seguinte julgado:

"O art. 37, inciso II, da Constituição Federal limita a forma de investidura em cargo ou emprego público. Todo e qualquer outro meio que não seja o de aprovação prévia em concurso público fere o princípio da legalidade (IRT — 10º R 2º - SC. número 1.943/89 - Rel. Juíza Guilhermina Maria V de Freitas — DJDF 25.01.90 pág. 611)". - g. n. -

Sem analisar tal detalhe, o INSS caracteriza a relação SERVIDOR IRREGULAR/ ESTADO DO ACRE como relação de emprego, o enquadrando como segurado empregado a teor do art. 12, inciso I, da Lei 8.212/91.

Da mesma forma que o irregular não pode ocupar cargo público também não pode ocupar emprego público. Não subsiste entre ele e o Estado do Acre relação de trabalho, posto que nesta condição é elementar a nulidade do vínculo jurídico.

No sentido em que se encaminha a jurisprudência dos Tribunais Superiores tem-se que os "servidores irregulares" não estão jungidos ao regime de emprego público, não se podendo presumir, como fez o INSS o vínculo empregatício nas relações entre os trabalhadores não concursados e a Administração Pública, porquanto indevida a exigência da contribuição previdenciária pelo INSS, à medida que vincula os servidores irregulares ao Regime Geral de Previdência, sem qualquer previsão legal.

DO POSICIONAMENTO DA AGU ACERCA DO DIREITO DOS SERVIDORES TIDOS COMO NÃO ESTÁVEIS, NEM EFETIVADOS, AO MESMO REGIME DOS SERVIDORES TITULARES DE CARGOS EFETIVOS

Os pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Excelentíssimo Senhor Presidente da República têm efeitos vinculantes para todos os órgãos federais, em decorrência do que dispõe o art. 40, § 1º da Lei complementar n.º 73/93, abaixo transcrito:

"Art. 40º. Os pareceres do Advogado-Geral da União são por este submetidos à aprovação do Presidente da República.

§1º O parecer aprovado e publicado juntamente com o despacho presidencial vincula a Administração Federal, cujos órgãos e entidades ficam obrigados a lhe dar fiel cumprimento."

O Advogado-Geral da União, através do Parecer GM 030, de 04 de abril de 2002, publicado no DOU n.º 65, de 03 de abril de 2003, aprovado pelo Excelentíssimo Senhor Presidente da República (cópia anexa), dirimiu dúvida existente entre as assessorias dos Ministérios da Previdência e Assistência Social e Planejamento, Orçamento e Gestão quanto a vinculação dos servidores beneficiados pela estabilidade especial conferida pelo art. 19 do ADCT ao regime previdenciário.

Analisando o mérito da divergência, concluiu o então Advogado-Geral da União - Dr. Gilmar Ferreira Mendes que tanto os servidores estabilizados pela Constituição Federal de 1988 (art. 19 - ADCT) como inclusive aqueles não estáveis nem efetivados possuem direito ao mesmo regime próprio dos servidores titulares de cargos efetivos, consoante, infere-se da transcrição in litteris:

"IV - CONCLUSÃO

De exposto, visto que a efetividade do servidor tem relação com a forma de admissão, não sendo, portanto, um pressuposto ou pré-requisito para considerar-se alguém pleno ou não, conclui-se que os servidores titulares de cargos efetivos - o ainda que não estáveis nem efetivados - o possuem direito ao mesmo regime previdenciário dos demais servidores titulares de cargos efetivos, v.g., efetivos os cargos, não os servidores, efetivos ou efetivados por concurso público.

Com efeito, a nova redação do art. 40, § 13, da Constituição Federal, estabeleceu que, ao "servidor, ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação, bem como de outro cargo temporário ou emprego público aplica-se o regime geral de previdência social" (além de excepcionar os cargos em comissão e os empregos públicos, fez-se, para o regime que introduz, uma única distinção, apenas em relação a cargos e

empregos temporários). Segue-se que aparentemente não há lugar para uma interpretação extensiva ser aplicada a uma tal restrição."

Diante do posicionamento da AGU exarado no Parecer posicionamento e, sobretudo, em face do art. 40, §§ 12 e 13, da Constituição Federal, conclui-se que os servidores estaduais admitidos após 1988, sem concurso público, podem ser vinculados à Previdência Própria do Estado do Acre.

DO SERVIDOR REGULAR - ADMITIDO SEM CONCURSO PÚBLICO ANTES DA CONSTITUIÇÃO DE 1988.

Consta do levantamento do INSS a incidência de contribuição previdenciária de servidores regulares, que ingressaram no quadro de servidores do Estado do Acre antes da promulgação da Constituição de 1988, conforme abaixo relacionado e respectiva prova documental.

Rol:

Carlos Alberto Felix da Silva	João Francisco Alves
Fernando Elias Schwalbe	José Ozias Lemos
Francisco de Assis Conceição Mota	Maria Zilma da Silva Lima

DO SERVIDOR REGULAR - ADMITIDO POR MEIO DE CONCURSO PÚBLICO.

Da mesma forma, aponta a relação do INSS a incidência de contribuição previdenciária sobre servidores admitidos, via concurso público, conforme abaixo e respectiva documentação inclusa.

Rol:

Ariosto Pires Migueis	Jesselio Advincula Medeiros
Airton Mendonça Gaspar	Mário Sandro Martins de Souza
Amarildo da Silva Oliveira	Raimundo Odaci Neri Guedes
Adson José Bezerra Pessoa	Antonio Generoso da Silva
Denise Pinho de Assis Pereira	Ana Carla R. de Albuquerque
Edmilson Neri da Silva	Francisca Rositeide de Oliveira
Eneide Sena Macambira	Jair Araujo Facundes
Fernando Augusto de Souza Pimenta	José Eraldo do N. Assupção
Francinaldo Lira Maciel	Maria da Graças Alves de Sá
Francinilde Torres Santiago	Marcio de Oliveira Viana
Gilson Nogueira de Barros	Mary Teodoro de Oliveira Silva
Jânio do Nascimento	Walter José Viana Freitas

Assim sendo, necessário se faz a exclusão das contribuições lançadas relativas aos referidos servidores, por ser ilegal a exigência.

DO SERVIDOR APOSENTADO E PENSIONISTA.

O levantamento do INSS inclui servidores aposentados/pensionistas, sobre cujos proventos é cediço que não há incidência da contribuição previdenciária, sendo tema já pacificado pelo STF, razão pela qual solicita a exclusão dos seguintes aposentados/pensionistas:

Rol:

José Fernandes de Melo - 20/05/2003

José Ribamar Nogueira Barros - 31/05/2001

DOS SERVIDORES QUE EXERCEM CARGO EXCLUSIVAMENTE EM COMISSÃO

Consta da relação do INSS servidores que só exerciam "Cargos Comissionados" no Estado, porquanto já estavam submetidos ao Regime Geral da Previdência Social, nos termos emanados da Constituição Federal em seu art. 40, § 13, que assim determinam:

Art. 40. (..)

§ 13. Ao servidor ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração bem como de outro cargo temporário ou de emprego público, aplica-se o regime geral de previdência social.

Desta forma, impõe-se a dedução em todo período, dos valores lançados a esse título, tendo em vista que os mesmos foram recolhidos regularmente, ou via parcelamento realizado pelo Estado, conforme rol abaixo:

Rol:

Augusto Cruz de Souza

Antonio Pinto de Lima

Francisco Ney Maia Pereira

Maria do Socorro Gabriela Nemetala

Peggy Clemente

DO SERVIDOR EXONERADO / DEMITIDO

Existe na relação do INSS servidores exonerados/demitidos que não deixaram de figurar no levantamento de débito após a sua demissão, razão pela qual pede-se a exclusão das suas contribuições. São eles:

Antonio Jose Moreira Leitão
Antonio Generoso da Silva
Ana Cristina Durans Teixeira
Ana Cada R. de Albuquerque
Ariberto da Silva Bruno
Celma Maia Pinto
Edileuza Bezerra de Oliveira
Elizabeth dos Santos Conceição
Fernando Irineu .da Silva
Flavio Santos de Oliveira
Francisca Rosileide de Oliveira
Francisco Glaucio Silva Medeiros
Francisco Demetrio Freitas Ferreira
Francisco Fernandes M. Neto
Gebson Mota da Silva
Gessiel de Oliveira Brandão
Jair Araujo Facundes

Jorge Nogueira de Barros
José Eraldo do N. Assupção
Manoel de Freitas Castro
Mara Glaucia de Barros
Maria Darlene Braga Martins
Maria das Graças Alves de Sá
Marcio de Oliveira Viana
Mario Sergio Ferreira Rocha
Mary Teodoro de Oliveira Silva
Patricia Martins O. Marinheiro
Railda de Freitas Silverio Araujo
Resley Ribeiro Saab
Roderbaldo Dantas Barros
Ronildo Nascimento da Silva
Sandra Maria Bole do Vale Viegas
Sonja Rejane Peres Freiro
Walter José Viana Freitas

DO SERVIDOR FALECIDO

Consta na relação do INSS servidores falecidos conforme abaixo:

Francisco Alves Fernandes - 20/12/1998

José Wagner de Lemos - 29/06/1994

Com o falecimento do servidor assegura-se aos seus dependentes, a pensão, que não configura fato gerador de contribuição previdenciária.

DO SALÁRIO-FAMÍLIA

No relatório anexo à notificação, consta que não houve a dedução dos valores pagos pelo Estado aos servidores a título de salário família, em decorrência da não apresentação dos documentos previstos na legislação do INSS, gerando assim uma cobrança indevida, visto que, tais valores são benefícios, cujo pagamento é de responsabilidade da previdência social. Ora, se esses servidores até então estão albergados pela Previdência Estadual não há a exigência da apresentação da documentação exigida pela Lei do INSS, e sim o caso é tratado pela legislação estadual própria.

DA LICENÇA MATERNIDADE

Na notificação, não foram considerados os valores pagos a título de salário maternidade para as servidoras do Estado, que também é um benefício, cujo seu pagamento é de responsabilidade da previdência social.

DA COMPENSAÇÃO

O Estado do Acre sempre financiou com recursos do Tesouro Estadual o custeio do pagamento dos benefícios previdenciários de seus servidores, tanto os regulares como irregulares.

Insta salientar que mesmo os servidores considerados irregulares estão até então vinculados à previdência própria do Estado do Acre.

Nesta condição de segurado, todos os serviços sociais destes servidores foram suportados pelo Tesouro Estadual, tais como: licença saúde, salário família, licença maternidade, etc..

Nesse contexto, a transmutação do sistema previdenciário, caso continue a se entender que o servidor irregular equipara-se ao empregado de que cuida o art. 12, I, da Lei nº 8.212/91, deve-se operar daqui para frente, havendo apenas entre os sistemas previdenciários a necessidade de efetuar a devida compensação, conforme prevê o art. 201, § 9º, da Constituição Federal.

Esta solução *mutatis mutandis* é a mesma adotada por ocasião da mudança de regime celetista para o regime estatutário.

De igual modo, a compensação é devida no período de janeiro a março de 1994, em que o Estado do Acre, apesar de já haver adotado o regime jurídico único, procedeu

indevidamente para os cofres de INSS o recolhimento relativo à contribuição de todos os seus servidores, conforme o mapa anexo.

Tais fatos justificam que se opere a compensação, a fim de que evite a cobrança indevida por parte do INSS.

DO PEDIDO

Face os fatos e fundamentos expendidos, e ainda a documentação carreada aos autos, o Estado do Acre requer de vossa senhoria que a PRESENTE DEFESA seja recebida e processada na forma da lei, para fim de considerar insubsistente o lançamento efetivado, e promover a dedução de todos os valores que estão sendo cobrados indevidamente.

Da Decisão Convertendo o Julgamento em Diligência

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, o Serviço do Contencioso Administrativo entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, em face das irregularidades apontadas pelo impugnante, ensejando a necessidade de esclarecimentos, conforme observa-se da decisão de fls. 167.

Em resposta, foi emitido o relatório de fls. 202/204, informando que:

6. Verificando as alegações apresentadas pelo contribuinte, temos o seguinte a informar

6.1 O contribuinte alega em sua defesa que diversos servidores contratados regularmente através de concurso teriam sido apurados pela fiscalização apontando como prova uma relação de servidores aprovados em concurso público para nomeação. Dos servidores apontados na relação de fato alguns aparecem na planilha Relação Nominal dos Segurados Empregados, no entanto, a defesa não aponta a portaria de nomeação de nenhum deles ou termo de posse e exercício;

6.2 O contribuinte alega que diversos segurados contratados exclusivamente para exercer cargos de comissão teriam sido apurados pela fiscalização e que as contribuições previdenciárias já teriam sido recolhidas regularmente. Da relação apontada na página 153 alguns constam na planilha Relação Nominal dos Segurados Empregados constantes nas páginas 45 a 100, no entanto, não há como afirmar que determinado recolhimento é alocado para determinado segurado como acontece como a contribuição do contribuinte individual que não presta serviços a empresa. Nesse caso, o recolhimento é identificado pelo número de inscrição do trabalhador - NIT

6.3 O contribuinte alega que diversos segurados teriam sido demitidos, exonerados, aposentados ou falecidos e que a fiscalização os teria considerado nos levantamentos feitos. Ocorre que no momento oportuno tais segurados deixaram de constar nos levantamentos como é o caso do segurado FRANCISCO ALVES FERNANDES. O referido segurado não consta na planilha Relação Nominal dos Segurados Empregado, constantes nas páginas 47 a 117, devido a seu suposto falecimento;

6.4 O contribuinte alega que as contribuições apuradas pela fiscalização nesse levantamento já teriam sido incluídas em algum parcelamento feito pelo Estado do Acre e aponta o relatório Demonstrativo da Dívida do Governo do Estado do Acre junto ao INSS. Verificando o demonstrativo, constatamos que o órgão em epígrafe não está relacionado ou o período não está compreendido no referido demonstrativo.

6.5 O contribuinte alega também que os valores pagos a título de salário-família e/ou salário-maternidade não teriam sido deduzidos das contribuições apuradas. Diante de tal questionamento, solicitamos à Secretaria de Estado de Gestão Administrativa informações referentes a valores pagos a título de salário-família e salário-maternidade dos órgãos envolvidos na fiscalização. Tais informações foram solicitadas e fornecidas em meio digitais;

6.6 Recebidos os arquivos digitais e comparados com a planilha Relação Nominal dos Segurados Empregados, constatamos de fato que não houve deduções referente às quotas de salário-família e nem do salário maternidade;

6.7 As informações do salário família e do salário maternidade que não foram considerados pela fiscalização estão agora informadas no formulário FORCED em anexo;

6.8 os segurados que obtiveram benefício do salário-família e/ou do salário maternidade estão relacionados nas planilhas Salário-Família e/ou Salário-Maternidade.

7. Dessa forma e diante dos fatos apresentados pelo contribuinte, manifesto pela retificação do crédito previdenciário com a inclusão da rubrica deduções nos levantamentos anteriormente efetuados, conforme indicação no formulário **FORCED**;

Devidamente intimada para se manifestar sobre a diligência, a RECORRENTE apresentou manifestação às fls. 208/214, basicamente reiterando os argumentos da impugnação, complementando nos seguintes pontos as questões fáticas e de direito, precisamente resumidas no relatório da DRJ em Belém/PA, abaixo colacionadas:

- por força da Emenda à Constituição Acreana nº 38/05, os servidores da administração pública estadual que ingressaram no serviço público até 31 de dezembro de 1994, sem prévio concurso, foram efetivados e passaram a integrar o quadro temporário em extinção, o que afasta qualquer discussão quanto à vinculação previdenciária dos servidores ditos irregulares, cujas contribuições vêm sendo recolhidas diretamente para o sistema de previdência próprio do Estado do Acre, estando, desta forma, eliminada a razão que ensejou o levantamento fiscal objeto da presente NFLD;

- sendo o lançamento o ato através do qual se identifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, em sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível, nos termos da redação do art. 142 do CTN, certo é que do documento que formaliza o lançamento deve constar referência clara a todos estes elementos, fazendo-se necessário, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente;

- no caso, vê-se que o documento de lançamento em causa não é detalhado, nem se faz acompanhar de um relatório fiscal de lançamento contendo todos os dados necessários à perfeita compreensão das causas de fato e de direito da obrigação imputada ao contribuinte, existindo, portanto, vício de forma, não atendendo o disposto art. 37 da Lei 8.212/91;

- é imprescindível que a autoridade fiscal, quando do lançamento do tributo, indique explicitamente qual das hipóteses ocorreu. A vaga alegação de que "... não há como afirmar que determinado recolhimento é alocado para determinado segurado" denota a fragilidade do lançamento;

- a confirmação do lançamento exige real verificação das situações factuais que ensejaram a constituição do crédito previdenciário, não se devendo descurar que a obrigação tributária, por força e em obediência também ao princípio da legalidade, decorre sempre da comprovação da realidade fática, não podendo dela se afastar a autoridade administrativa;

- o Auditor, deixando de indicar quais servidores não tiveram suas contribuições recolhidas ao INSS, reforça a premissa de que os lançamentos do crédito tributário representados na presente NFLD, realizados à luz da mera folha de pagamento, não refletem a realidade para efeito de vinculação ao sistema previdenciário. Conforme fartamente demonstrado, muitos dos servidores relacionados na página 96 constam na planilha Relação Nominal dos Segurados Empregados, constantes nas páginas 46 a 64, como bem registra o aludido Auditor;
- a autoridade administrativa ao proceder ao lançamento deve identificar todos os elementos que constituem o direito de crédito, para facultar ao sujeito passivo a sua defesa;
- também não merece acolhida a conclusão do Auditor Fiscal quanto à possibilidade do débito objeto da presente NFLD estar incluso em outros levantamentos efetuados pelo INSS, conforme alegou a defesa do Estado. Como se vê, o Auditor não utilizou elementos de comparação entre os lançamentos desta NFLD e os indicados na defesa;
- a adequada verificação deste ponto exige confronto direto dos fatos geradores que ensejaram o presente lançamento e os constantes da NFLD ora impugnada;
- ademais, que o INSS, nas ações fiscais anteriormente implementadas, não utilizou como metodologia a separação das folhas de pagamentos dos servidores efetivos dos comissionados, de sorte que esta premissa infirma a conclusão do Auditor;
- neste contexto, resta evidenciado que a simples exclusão da parcela relativa ao salário maternidade e salário família, resultantes da única diligência de fato implementada pela fiscalização, não altera, a não ser neste ponto em particular, os termos das alegações apresentadas pelo Estado do Acre na defesa protocolizada em dezembro de 2005, razão pela qual, ratificamos o seu teor, ressaltando a imperiosa necessidade da apreciação de todas as questões ali suscitadas, como também as ponderações aqui expostas, mormente à aplicação da Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal;
- diante de todas as considerações produzidas nos autos, requer o Estado do Acre a total exclusão do crédito previdenciário objeto da presente Notificação.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Belém/PA julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 270/292):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

NFLD nº 35.818.122-4. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE. STF.

Prescreve a Súmula Vinculante nº 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, razão pela qual, em se tratando de lançamento de ofício, deve-se aplicar o prazo decadencial de cinco anos.

DECADÊNCIA. NULIDADE POR VICIO FORMAL. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173,11 CTN.

No lançamento substitutivo, em que o anterior foi anulado por vício formal, aplica-se o prazo previsto no artigo 173, inciso II, do CTN.

O direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário substitutivo com fundamento no artigo 173, inciso II, do CTN não abrange o direito de lançar contribuições relativas a obrigações tributárias já extintas, quando da lavratura do lançamento substituído, pela ocorrência da decadência.

ÓRGÃO PÚBLICO. REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL.

Aplica-se a exegese literal do art. 40 da Constituição da República aos servidores admitidos no serviço público após a promulgação da Constituição de 1988, somente sendo aplicável o regime previdenciário próprio previsto no caput do citado artigo aos servidores nomeados para cargo de provimento efetivo.

FALTA DE CONCURSO PÚBLICO. CONTRATO NULO. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, a teor do art. 118, inciso I do CTN.

Havendo a disponibilidade da força de trabalho esta deverá ser devidamente recompensada, gerando direito à remuneração e produzindo reflexos no enquadramento do prestador de serviço como segurado obrigatório do RGPS.

DEDUÇÃO DE SALÁRIO FAMÍLIA E SALÁRIO MATERNIDADE.

O pagamento e o reembolso de salário-família e salário-maternidade estão condicionados à apresentação da documentação legalmente definida, nos termos dos art. 67 e 72 da Lei nº 8.213/91, devendo a empresa conservar tais documentos durante 10 (dez) anos, para exame pela fiscalização da Previdência Social.

COMPENSAÇÃO.

A compensação é uma prerrogativa deferida ao contribuinte; no entanto, este deve observar os procedimentos fixados pela Administração Tributária a fim de fazer valer o seu direito.

Somente é permitida a compensação de valores que não tenham sido alcançados pela prescrição.

ÔNUS PROBATÓRIO.

O crédito previdenciário lavrado em conformidade com o art. 37 da Lei nº 8.212/91 e alterações c/c art. 142 do C.T.N, somente será elidido mediante a apresentação de provas, pelo contribuinte, que comprove a não ocorrência desses fatos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ entendeu pela decadência de parte do lançamento, qual seja, das competências 03/1999 a 05/1999, em razão do transcurso de mais de 5 (cinco) anos, contado nos termos do art. 150, §4º, do CTN, entre os fatos geradores e a data da ciência do contribuinte em relação ao lançamento original (NFLD nº 35.677.186-5, a qual foi anulada), ocorrida em 28/06/2004.

Esclareceu que não realizou a contagem com base na data da ciência do presente lançamento, ocorrida em 24/11/2005, pois este foi constituído em substituição ao lançamento antigo, anulado por vício formal.

Portanto, segundo pesquisa nos sistemas informatizados da RFB, para as competências 03 a 05/1999 houve antecipação de pagamento parcial, o que não ocorreu em relação aos meses 01 e 02/1999, concluindo pela extinção do crédito tributário relativo ao período de 03 a 05/1999.

Assim, o crédito lançado restou retificado no valor de R\$ 1.780.615,28.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 27/05/2010, conforme AR de fl. 305, apresentou o recurso voluntário de fls. 306/325 em 28/06/2010.

Em suas razões, apresentou argumentos em relação aos seguintes tópicos, muitos deles praticamente reiterando as teses defendidas na Impugnação:

- (i) DA DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS REFERENTES ÀS COMPETÊNCIAS 01/1999, 02/1999, 06/1999, 07/1999, 08/1999, 09/1999 e 10/1999 - NÃO APLICAÇÃO DO ART. 173, INCISO II, DO CTN - AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO – PRAZO QUINQUENAL - SÚMULA VINCULANTE Nº08 DO STF;
- (ii) SERVIDOR IRREGULAR X REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA;
- (iii) DO SERVIDOR ADMITIDO POR MEIO DE CONCURSO PÚBLICO;
- (iv) SALÁRIO-FAMÍLIA E SALÁRIO-MATERNIDADE;
- (v) COMPENSAÇÃO;

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Da decadência

Em sede de recurso voluntário, o contribuinte defende a decadência das competências de 01/1999, 02/1999, 06/1999 a 10/1999, sob a justificativa de impossibilidade de aplicação do art. 173, inciso II do CTN ao presente caso.

Como mencionado no relatório fiscal, o primeiro lançamento efetuado foi anulado em razão de erro na indicação do sujeito passivo. O lançamento foi realizado em face do Governo do Estado do Acre, que não tem personalidade jurídica própria, ao invés de em face do Estado do Acre.

Como cediço, o art. 173, II do Código Tributário Nacional (“CTN”), estipula que o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário se extingue após 5 (cinco) anos da data em que se tornar definitiva a decisão que anulou, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

A decisão que anulou a NFLD nº 35.677.186-5 encontra-se às fls. 326/336. Este relator possui o entendimento de que o motivo que ensejou a anulação e, consequentemente, a natureza do vício são questões que não comportam nova discussão fora dos autos relativo ao lançamento anulado.

Contudo, a mencionada decisão não afirma de forma expressa qual a natureza do vício que ensejou a anulação, se formal ou material. A expressão “vício formal” apenas foi trazida pela autoridade lançadora quando da elaboração do Relatório Fiscal deste processo (fl. 102)

Resta, pois, a questão: a anulação do primeiro lançamento foi decorrência de vício formal ou material? Posto que, se o vício for de natureza formal, é possível a contagem do prazo decadencial nos termos do art. 173, inciso II, do CTN, caso contrário, apenas poderia haver relançamento caso existisse prazo decadencial contado nos termos do art. 150, § 4º ou 173, I, ambos do CTN, a depender da existência ou não de pagamento prévio.

Neste sentido, é oportuno analisar o voto do julgador Rafael Vidal de Araújo, conselheiro da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferido no acórdão nº 9101-002.713 (03/04/2017), *in verbis*:

Para o Direito Tributário, essa questão de compreender e identificar se o vício é formal ou material tem grande relevância, porque o Código Tributário Nacional CTN, nos casos de vício formal, prolonga o prazo de decadência para constituição de crédito tributário, nos termos de seu art. 173, II:

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.

Os prazos de decadência tem a função de trazer segurança e estabilidade para as relações jurídicas, e é razoável admitir que o prolongamento desse prazo em favor do Fisco, em razão de erro por ele mesmo cometido, deve abranger vícios de menor gravidade.

Com efeito, o sentido do CTN não é prolongar a decadência para todo o tipo de crédito tributário, mas apenas para aqueles que tenha sido anulados por ocorrência de "vício formal" em sua constituição.

Nem sempre é tarefa fácil distinguir o vício formal do vício material, dadas as inúmeras circunstâncias e combinações em que eles podem se apresentar.

O problema é que os requisitos de forma não são um fim em si mesmo. Eles existem para resguardar valores. É a chamada instrumentalidade das formas, e isso às vezes cria linhas muito tênues de divisa entre o aspecto formal e o aspecto substancial das relações jurídicas.

É esse o contexto quando se afirma que não há nulidade sem prejuízo da parte. Nesse sentido, vale trazer à baila as palavras de Leandro Paulsen:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo. (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

A Lei nº 4.717/1965 (Lei da Ação Popular), ao tratar da anulação de atos lesivos ao patrimônio público, permite, em seu art. 2º, uma análise comparativa entre os diferentes elementos que compõe o ato administrativo (competência, forma, objeto, motivo e finalidade):

Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;
- b) vício de forma;**
- c) ilegalidade do objeto;
- d) inexistência dos motivos;
- e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

- a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;
- b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;**

- c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;
- d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;
- e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.” (grifos acrescidos)

Pela enumeração dos elementos que compõe o ato administrativo, já se pode visualizar o que se distingue da forma, ou seja, o que não deve ser confundido com a aspecto formal do ato (a competência, o objeto, o motivo e a finalidade).

No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato.

O vício formal não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode referir-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico-tributária.

O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/ conteúdo da relação jurídico-tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. CTN, art. 142).

Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanear o vício detectado, é um referencial bastante útil para se examinar a espécie do vício.

Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o vício é formal. Isso é um sinal de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico-tributária.

Há uma decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Acórdão nº 9101 00.955, que explicita bem esse aspecto:

Acórdão nº 910100.955

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000 NULIDADE DO LANÇAMENTO.

VÍCIO MATERIAL. 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 art. 142 do Código Tributário Nacional — CTN, por serem elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto, antecedem e são preparatórios à formalização do crédito tributário, 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.

[...] Voto [...]

Como visto, há um ponto comum em todos os mestres citados: o lançamento substitutivo só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida no lançamento primitivo. Neste plano, haveria uma espécie de proteção ao crédito público já formalizado, mas contaminado por um vício de forma que o torna inexecutível.... Bem sopesada, percebe-se que a regra especial do artigo 173, II, do CTN, impede que a forma prevaleça sobre o fundo. [...] [...]

4.0 VÍCIO FORMAL NÃO ADMITE INVESTIGAÇÕES ADICIONAIS

Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Deveras, como visto anteriormente, a adoção da regra especial de decadência prevista no artigo 173, II, do CTN, no plano do vício formal, que autoriza um segundo lançamento sobre o mesmo fato, exige que a obrigação tributária tenha sido plenamente definida no primeiro lançamento. Vale dizer, para usar as palavras já transcritas do Mestre Ives Gandra Martins, o segundo lançamento visa "preservar um direito já previamente qualificado, mas inexecutível pelo vício formal detectado".

Ora, se o direito já estava previamente qualificado, o segundo lançamento, suprida a formalidade antes não observada, deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento. [...]

O fato é que se houver inovação na parte substancial do lançamento (seja através de um lançamento complementar, seja através do resultado de uma diligência), não há como sustentar que a nulidade então existente decorria de vício formal.

Percebe-se, do voto acima transcrito, que os critérios relevantes para determinar se a nulidade foi de caráter formal ou material são: os vícios formais são aqueles relacionados aos elementos extrínsecos ao lançamento, ao passo em que os vícios materiais são aqueles relacionados aos elementos intrínsecos ao mesmo.

São entendidos como elementos intrínsecos ao lançamento os critérios os elementos vinculados ao conteúdo do auto de infração, tendentes a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, em síntese, os elementos constitutivos necessários ao lançamento, nos moldes previstos no art. 142 do CTN, abaixo transcrito:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (Grifou-se)

Neste sentido, merece uma análise mais profunda o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, que elenca uma série de requisitos cuja ausência podem implicar em nulidade do auto de infração, *in verbis*:

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.

Percebe-se que neste artigo existem algumas condições para o lançamento extrínsecas à materialidade tributária, dentre eles o local, a data e a hora da lavratura, a assinatura do autuante e a indicação do cargo, função ou número de matrícula, elementos essenciais, mas que não se confundem com a materialidade tributária, posto que todos os critérios necessários para que o contribuinte identifique o tributo devido e exerça sua ampla defesa estão contidas no lançamento.

Por sua vez, o mesmo decreto elenca alguns elementos intrínsecos à determinação da materialidade tributária, dentro os quais se destaca a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, condições que, sem sua presença, resta configurado o cerceamento ao direito de defesa.

Neste sentido, é relevante o critério utilizado pela jurisprudência para verificar se a nulidade é de caráter formal ou material, qual seja, a averiguação da possibilidade de refazer o lançamento sem alterar em nada o seu conteúdo: se for possível refazer o lançamento sem alterar seu conteúdo, há nulidade formal, caso não seja, a nulidade é de caráter material.

Merece destaque os precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais neste sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 1997 NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E AUSÊNCIA DE REQUISITOS FUNDAMENTAIS NO AUTO DE INFRAÇÃO. É nulo por vício material o lançamento que não atende os requisitos de ordem pública contidos nos artigos 142 do Código Tributário Nacional e 10 do Decreto n. 70.235/72 (PAF). (CSRF – 1ª Turma Acórdão nº 9101-004.215, de 4/6/2019)

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL. **Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo** de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. O procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento. **A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico-tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório. Não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato. Além disso, o Decreto nº 70.235/72, em seus artigos 59 e 60, deixa bastante claro que não cabe saneamento de vício** (para fins de convalidação do ato) nos casos de nulidade por preterição do direito de defesa. Não há como reconhecer a ocorrência de vício formal. A regra do art. 173, II, do CTN não é aplicável à situação sob exame para fins de alongar o prazo decadencial em favor do Fisco. (CSRF Acórdão nº 9101-002.713, 3/4/2017)

No presente caso, a nulidade foi ocasionada por erro na identificação do sujeito passivo, conforme descrito na conclusão da decisão que anulou a antiga NFLD (fl. 326):

43. Desta forma, diante da existência de vício insanável que macula a constituição do crédito previdenciário, mediante notificação fiscal de lançamento de débito – NFLD, consubstanciado na realização de lançamento de débito com erro na identificação do sujeito passivo, impõe-se a declaração de nulidade do lançamento fiscal, determinando que um novo procedimento fiscal seja realizado, desta feita, observando-se a legislação acima transcrita.

Nota-se que a autoridade julgadora afirma que o vício insanável “*macula a constituição do crédito tributário*” e afirma expressamente que houve erro na identificação do sujeito passivo, questões relacionada a um vício material e não a um vício de forma.

O fato da mesma decisão mencionar que seja realizado um novo procedimento fiscal não altera a percepção acerca da natureza do vício, pois naquela época (24/06/2005) o prazo decadencial para lançamento de contribuições previdenciárias era decenal, o que só veio a ser modificado em 2008 com a Súmula Vinculante nº 08 do STF. Com o antigo prazo decenal em vigor, era possível realizar um novo lançamento abrangendo todas as competências do lançamento original.

O próprio relatório fiscal (fls. 102/110), adiante parcialmente reproduzido, afirma o erro na identificação do sujeito passivo; contudo, entendeu que o vício seria formal:

1. Entre os dias 05/12/2003 e 28/06/2004, foi procedida fiscalização no Estado do Acre – Secretaria de Estado de Justiça e Segurança Pública, de personalidade jurídica de direito público, com vistas a verificar a existência de fatos geradores de contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, destinadas ao Regime Geral de Previdência Social - RGPS, no período de 01/1994 a 12/2003, tendo em vista a entrega do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, Termo de Início da Ação Fiscal -TIAF, Termos de Intimação para Apresentação de Documentos -TIAD e Termo de Encerramento da Ação Fiscal -TEAF. Na época foi levantado crédito previdenciário em nome do **Gov. do Estado do Acre – Secretaria de Estado de Justiça e Segurança Pública** no valor de R\$ **1.153.399,10**. Ocorre, no entanto, que tal crédito foi tornado nulo, conforme despacho da autoridade julgadora que considerou vício formal na identificação do sujeito passivo, devendo o mesmo ser relançado.

Percebe-se que o erro tem direta relação com critérios materiais do lançamento, qual seja, a identificação do sujeito passivo tributário.

Adotando o critério utilizado pela jurisprudência, no momento do lançamento foi necessário fazer uma alteração no conteúdo do auto de infração (sujeito passivo tributário), circunstância que comprova que a nulidade tem intrínseca relação com elemento essencial contido no art. 142 do CTN. Não se trata apenas de uma nomenclatura errada, mas sim do equívoco no apontamento do sujeito passivo em si. Nota-se, inclusive, que os CNPJs e os endereços dos sujeitos passivos identificados neste lançamento e no anterior são distintos.

Logo, entendo que o erro na identificação do sujeito passivo é causa de nulidade material do auto de infração, razão pela qual não há aplicação da regra de contagem de prazo decadencial previsto no art. 173, II do CTN.

Sendo assim, a análise da decadência deve se dar em relação à data em que o contribuinte tomou ciência deste processo.

Quanto à contagem do prazo decadencial para cobrança de contribuições previdenciárias, faz-se mister relembrar a Súmula Vinculante nº 8 do STF, abaixo transcrita, que determina que o prazo decadencial aplicável às contribuições previdenciárias é quinquenal e não decenal:

Súmula Vinculante 8: “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”.

No que tange aos efeitos da súmula vinculante, cumpre lembrar o texto do artigo 103-A, caput, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *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”.

Dessa forma, é possível concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Considerado, portanto, o prazo decadencial quinquenal, resta saber, para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN, qual o *dies a quo* aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No caso concreto, o lançamento diz respeito a cobrança das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de segurados que o RECORRENTE entendia que não estavam submetidos ao regime geral de previdência. Não há qualquer comprovação nos autos acerca de recolhimento antecipado nas competências fiscalizadas. Ademais, pleiteia a contagem do prazo decadencial com lastro no art. 173, inciso I, do CTN (fl. 312):

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;

Em consulta a NLFD nº 35.818.122-4, observa-se que o lançamento se refere ao período de 01/1999 a 12/2003, com ciência da RECORRENTE em 24/11/2005, conforme AR de fl. 113 e confirmação da contribuinte à fl. 116.

Assim, encontram-se fulminados pela decadência todas as competências até 13/1999, com exceção da competência de 12/1999. Isto porque, a competência 12/1999 apenas vence em janeiro/2000, razão pela qual apenas nesta data a fiscalização poderia efetuar o lançamento. Deste modo, o primeiro dia do exercício subsequente para essa competência é 1º/1/2001.

Tendo em vista que a DRJ já reconheceu a decadência das competências de 03/1999 a 05/1999, entendo por ampliar a decisão e reconhecer também a decadência para as demais competências 01/1999, 02/1999, 06/1999 a 11/1999 e 13/1999, conforme pontuado no parágrafo anterior.

MÉRITO

Do Servidor Irregular x Regime Geral da Previdência

No mérito, o RECORRENTE inicia sua impugnação afirmando que o simples fato do servidor não ser aprovado por concurso público não significa, *per se*, que ele estará sujeito ao regime geral da previdência.

Tal argumento não merece prosperar.

A Constituição Federal, em seu art. 195, inciso I, determinou que a Seguridade Social seria custeada por toda a sociedade. Dentre as fontes de custeio da seguridade, encontra-se as contribuições sociais a cargo da empresa incidentes sobre a folha de salários e demais

rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Tal previsão constitucional foi regulamentada pela Lei nº 8.212/1991, que determinou as seguintes categorias de trabalhadores como segurados obrigatórios do regime geral da previdência social:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

- a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;
- b) aquele que, contratado por empresa de trabalho temporário, definida em legislação específica, presta serviço para atender a necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços de outras empresas;
- c) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em sucursal ou agência de empresa nacional no exterior;
- d) aquele que presta serviço no Brasil a missão diplomática ou a repartição consular de carreira estrangeira e a órgãos a ela subordinados, ou a membros dessas missões e repartições, excluídos o não-brasileiro sem residência permanente no Brasil e o brasileiro amparado pela legislação previdenciária do país da respectiva missão diplomática ou repartição consular;
- e) o brasileiro civil que trabalha para a União, no exterior, em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo se segurado na forma da legislação vigente do país do domicílio;
- f) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior, cuja maioria do capital votante pertença a empresa brasileira de capital nacional;
- g) o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais; (Incluída pela Lei nº 8.647, de 13.4.93)**
- i) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (Incluída pela Lei nº 9.876, de 1999).
- j) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 10.887, de 2004). [...]**

Art. 13. O servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, bem como o das respectivas autarquias e fundações, são excluídos do Regime Geral de Previdência Social consubstanciado nesta Lei, desde que amparados por regime próprio de previdência social. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Caso o servidor ou o militar venham a exercer, concomitantemente, uma ou mais atividades abrangidas pelo Regime Geral de Previdência Social, tornar-se-ão segurados obrigatórios em relação a essas atividades. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 2º Caso o servidor ou o militar, amparados por regime próprio de previdência social, sejam requisitados para outro órgão ou entidade cujo regime previdenciário não permita a filiação nessa condição, permanecerão vinculados ao regime de origem, obedecendo as regras que cada ente estabeleça acerca de sua contribuição. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Observa-se do artigo anteriormente transcrito, que se considera submetido ao Regime Geral da Previdência Social o servidor público ocupante de cargo em comissão, ou o exercente de mandato eletivo, desde que não vinculado a regime próprio da previdência social.

Alerta-se, também, que para fins previdenciários não só as sociedades são consideradas como empresa, mas também os órgãos e entidades da administração pública, direta ou indireta, nos termos do art. 15 também da Lei nº 8.212/1991:

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;

Da leitura dos dispositivos em comento, infere-se que todos os funcionários de órgãos e entidades da administração direta, inclusive os comissionados, servidores públicos e exercentes de mandato eletivo participarão do regime geral da previdência social (*regra geral*), excetuando, caso estejam incluídos em regime próprio da previdência (*exceção*).

Por sua vez, a Constituição Federal reservou o direito de aderir aos Regimes Próprios da Previdência aos titulares de cargos efetivos da União, Estado, do Distrito Federal e dos Municípios. Veja-se a redação do art. 40 da Constituição vigente à época da ocorrência dos fatos geradores:

Art. 40. **Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios**, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

Ato contínuo, apenas se consideram como servidores titulares de cargos efetivos aqueles que forem aprovados em concurso público de provas ou de provas e títulos, nos termos do art. 37, inciso II, também da Constituição Federal, adiante transcritos:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

II - a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei, ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Assim, sem a devida aprovação em concurso público, o servidor não pode ser considerado como efetivo, e tampouco pode aderir ao regime próprio de previdência.

Este é o entendimento deste egrégio CARF, *in verbis*:

SERVIDORES CONTRATADOS SEM CONCURSO PÚBLICO. PERÍODO POSTERIOR AO DA PROMULGAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO DE 1988. REGIME PREVIDENCIÁRIO. RGPS.

O direito à participação em regimes próprios de previdência social, instituídos pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios somente alcança servidores públicos da administração direta, autárquica e fundacional, não admitidos por concurso público, quando esses tenham sido contratados antes da promulgação da Constituição de 1988.

SERVIDORES CONTRATADOS SEM CONCURSO PÚBLICO. PERÍODO POSTERIOR AO DA PROMULGAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO DE 1988. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS AO RGPS. INCIDÊNCIA.

Os servidores admitidos sem concurso público após a promulgação de Constituição de 1988 são segurados do Regime Geral de Previdência Social RGPS, estando o ente contratante obrigado ao recolhimento das contribuições respectivas.

(Acórdão nº 2402006.428, sessão de julgamento de 3/6/2018)

Portanto, diferentemente do que alegado pelo RECORRENTE, a ausência de concurso público para os servidores admitidos após 1988 é causa de adesão obrigatória ao Regime Geral da Previdência Social, com a consequente necessidade do Estado de proceder com o recolhimento das contribuições para a União.

Do Servidor Admitido Por Meio de Concurso Público

Neste tópico, o RECORRENTE defende que diversos servidores aprovados em concursos públicos foram irregularmente incluídos na planilha elaborada pela fiscalização.

Ao apreciar o seu pleito, inicialmente a DRJ entendeu pela conversão em diligência, para que a unidade de origem se manifestasse acerca deste argumento.

Em resposta, foi emitido o relatório de fls. 202/204, que assim consignou:

6. Verificando as alegações apresentadas pelo contribuinte, temos o seguinte a informar

6.1 O contribuinte alega em sua defesa que diversos servidores contratados regularmente através de concurso teriam sido apurados pela fiscalização apontando como prova uma relação de servidores aprovados em concurso público para nomeação.

Dos servidores apontados na relação de fato alguns aparecem na planilha Relação Nominal dos Segurados Empregados, **no entanto, a defesa não aponta a portaria de nomeação de nenhum deles ou termo de posse e exercício;**

Observa-se da justificativa acima que a fiscalização não aceitou a indicação destes servidores em razão da ausência de apresentação da portaria de nomeação no diário oficial.

A DRJ, por sua vez, argumentou o seguinte (fls. 287/288):

- no diz respeito aos servidores Adson Pessoa, Airton Gaspar, Edmilson da Silva e Francinaldo Maciel, do exame dos referidos Contratos de Trabalho anexados aos autos [fls. 217, 221, 226 e 232], verifico que os mesmos são regidos pela CLT, conforme expressa claramente sua cláusula quarta, tratando-se, portanto, de vínculo de trabalho celetista, não pairando dúvida quanto ao seu enquadramento nas disposições do § 13 do art. 40 da CF/88;
- no diz respeito ao servidor Mário Sandro Martins de Souza, a Portaria de Nomeação anexada às fls. 256, data de 02/06/2003, Entretanto, confrontando as informações em questão com aquelas constantes da Relação Nominal dos Segurados Empregados, objeto do lançamento em lide, verifico que o referido servidor não consta da relação em quaisquer competências posteriores a 06/2003, procedimento esse perfeitamente consonante com as informações trazidas pela suplicante;
- no que concerne Ana Carla R. de Albuquerque, Marcio de Oliveira Viana, Mary Teodoro de Oliveira Silva e Valter José Viana Freitas, as alegações da litigante estão desprovidas de provas, eis que dentre os documentos acostados aos autos, não localizei nenhum relativo aos servidores em questão.

Em sede de recurso voluntário, o contribuinte apresentou aos autos as cópias dos diários oficiais de nomeação dos servidores Ana Carla R. Albuquerque (fl. 378), Marcio de Oliveira Viana (fl. 337/378), Mary Teodoro de Oliveira Silva (fls. 379/380) e Valter José Viana Freitas (fl. 328). A nomeação de Ana Carla, Márcio e Valter ocorreu apenas em dezembro/2000 (Decreto nº 2.922 de 30/11/2000, publicado no Diário Oficial nº 7.918 de 01/12/2000), o que está alinhado com a planilha de verificação de pagamentos elaborada pela fiscalização, na qual identifica-se remuneração a estes três servidores apenas a partir de dez/2000 (fl. 67).

Portanto, devem ser afastados da base do presente lançamento os pagamentos realizados aos referidos servidores.

Em relação a Mary Teodoro de Oliveira Silva, não identifica-se seu nome na relação de fls. 46/101, de modo que são irrelevantes as razões do contribuinte neste ponto.

No que diz respeito aos servidores Airton Gaspar, Adson Pessoa, Edmilson da Silva e Francinalcio Maciel, apesar da RECORRENTE ter apresentado o Edital de aprovação dos mesmos em concurso público (Diário Oficial nº 5.476 de 22/02/1991 – fls. 218/219), a DRJ entendeu que os mesmos possuíam vínculo celetista com o ente público, conforme Contratos de Trabalho anexados aos autos (fls. 217, 221, 226 e 232).

Como justificativa, a RECORRENTE informou que todos os servidores possuíam inicialmente vínculo CELETISTA com o órgão, o que durou até 1994. Isto porque, o regime estatutário do estado do Acre apenas entrou em vigor com a Lei Complementar nº 36/1993, publicada em 18/01/1994. Afirmou o seguinte (fl. 322):

Logo, a partir da publicação da Lei complementar 39/93, ocorreu transmutação do contrato de trabalho para o regime estatutário e todos os servidores do Estado do Acre passaram a ser submetidos à previdência própria, sendo desprovido de qualquer validade os lançamentos das contribuições sociais relativas às competências 01/1999 a 13/2003, cobradas sobre as folhas de pagamento destes servidores.

Entendo que possui razão o contribuinte. Tendo em vista que o auto de infração se refere ao período de 2000 e seguintes, entendo que o vínculo celetista em 1991 a 1994 não é

argumento suficiente para justificar a descaracterização destes servidores como vinculados ao Regime Próprio de Previdência do Estado do Acre no período fiscalizado. Assim, deve ser afastado da base de cálculo do presente lançamento os pagamentos aos referidos servidores.

Quanto ao servidor Mário Sandro Martins de Souza, entendo ser irretocável a decisão recorrida, a qual observou que o mesmo foi nomeado apenas em 06/2003, ao passo que a lista de fls. 46/101 não indica pagamentos a mencionada pessoa após esta data. Portanto, pagamentos realizados antes de 06/2003 devem permanecer na base de cálculo do lançamento, pois envolveu período anterior à nomeação do servidor.

Em razão do acima exposto, entendo que devem ser excluídos da base do lançamento os pagamentos realizados aos seguintes servidores:

Ana Carla R. de Albuquerque;

Marcio de Oliveira Viana;

Valter José Viana Freitas;

Adson Pessoa;

Airton Gaspar;

Edmilson da Silva; e

Francinaldo Maciel

Salário-família e salário-maternidade

Quanto às deduções de Salário Família e Maternidade, entendo que merece prosperar o inconformismo do contribuinte.

Esta matéria também foi objeto da conversão em diligência determinada pela DRJ, tendo a unidade de origem entendido da seguinte forma (202/204):

6.5 O contribuinte alega também que os valores pagos a título de salário-família e/ou salário-maternidade não teriam sido deduzidos das contribuições apuradas.

Diante de tal questionamento, solicitamos à Secretaria de Estado de Gestão Administrativa informações referentes a valores pagos a título de salário-família e salário-maternidade dos órgãos envolvidos na fiscalização. Tais informações foram solicitadas e fornecidas em meio digitais;

- recebidos os arquivos digitais e comparados com a planilha Relação Nominal dos Segurados Empregados, constatamos de fato que não houve deduções referente às quotas de salário-família e nem do salário maternidade;

- as informações do salário família e do salário maternidade que não foram considerados pela fiscalização estão agora informadas no formulário FORCED;

6.8 Os segurados que obtiveram benefício do salário-família e/ou do salário maternidade estão relacionados nas planilhas Salário-Família e/ou Salário-Maternidade.

7. Dessa forma e diante dos fatos apresentados pelo contribuinte, manifesto pela retificação do crédito previdenciário com a inclusão da rubrica deduções nos levantamentos anteriormente efetuados, conforme indicação no formulário FORCED;

Observa-se, portanto, que a própria unidade lançadora acatou o argumento do contribuinte e se manifestou pela retificação do lançamento.

A despeito de tal circunstância, a DRJ entendeu por não acatar o argumento da dedução, sob a justificativa de que a autoridade fiscalizadora não tinha analisado a documentação que deu suporte ao pagamento das cotas de salário família e maternidade. Veja-se:

Entretanto em seu pronunciamento por ocasião da diligência realizada, a autoridade fiscal não se reportou ao exame da documentação que suporta o pagamento das cotas de salário-família e salário-maternidade, para atestar que a referida documentação estava de acordo com o que determina a legislação previdenciária. Informa tão-somente que considerou na "Relação de Salários-Família Não Informados" as deduções dessa rubrica, mediante simples confronto da planilha apresentada pelo sujeito passivo com a relação de segurados incluídos no presente levantamento.

Contudo, a meu ver, essa exigência estabelecida pela DRJ não é suficiente para determinar a não dedução destes valores. Se a DRJ entendeu que a fiscalização não cumpriu com o seu dever de analisar toda a documentação do RECORRENTE apta a ensejar a dedução das verbas pleiteadas, a solução correta seria determinar uma nova conversão em diligência, e não simplesmente prejudicar o RECORRENTE por um suposto lapso fiscalizatório.

Além do mais, não consta nos autos nenhum indicativo de que a fiscalização não procedeu com a análise da documentação necessária. Se há nos autos termo proferido pela unidade de origem determinando a retificação do valor do lançamento para incluir nova dedução, entende-se que o fiscal que assim opinou analisou a documentação necessária. Não se pode presumir que a documentação não foi analisada.

Nestes termos, tendo em vista que há termo da unidade de origem reconhecendo que o salário-família e maternidade deve ser deduzido, acolho tal dedução nos moldes informados no relatório de fls. 202/204.

Compensação

No que diz respeito ao pleito de compensação financeira entre os regimes de previdência social, entendo que tal pleito foge do contencioso administrativo fiscal.

O processo administrativo de impugnação ao lançamento tem como objetivo verificar a higidez do lançamento tributário efetuado. Neste procedimento, discute-se se o crédito tributário constituído estava correto e atende aos ditames da legislação.

Não é matéria do processo administrativo fiscal de impugnação ao auto de infração tratar das eventuais formas de pagamento deste crédito tributário. Tanto o é, que se o contribuinte houvesse feito pleito de compensação ordinária destes débitos em sede de recurso

voluntário, o mesmo seria indeferido, devendo tal pedido ser apresentado seguindo seus ditames próprios.

Desta mesma forma, não cabe ao processo administrativo fiscal discutir matérias extra lançamentos, como a compensação financeira entre os regimes de previdência social.

Neste mesmo sentido, segue precedentes do CARF:

COMPENSAÇÃO FINANCEIRA ENTRE REGIMES DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. REGIME GERAL. REGIME PRÓPRIO. MATÉRIA ESTRANHA AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. A compensação financeira entre regimes de previdência social, de modo a que sejam aproveitados valores para reduzir ou quitar o crédito tributário incluído em notificação fiscal, é matéria estranha ao processo administrativo fiscal.

(Acórdão nº 2401-003.947, sessão de 8/12/2015)

COMPENSAÇÃO ENTRE REGIMES DE PREVIDÊNCIA ÂMBITO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL IMPOSSIBILIDADE No âmbito do contencioso administrativo fiscal não é possível efetuar compensações entre regimes de previdência. Eventuais compensações entre regimes devem ser efetuadas nos termos da Lei nº 9.796 de 05/05/1999 que dispôs sobre a compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e os regimes de previdência dos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, somente nos casos de contagem recíproca de tempo de contribuição para efeito de aposentadoria.

(Acórdão nº 2402-001.718, julgado em 11/5/2011)

Assim, não deve ser acatado este pedido.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por ACOLHER A PRELIMINAR de decadência em relação às competências 01/1999, 02/1999, 06/1999 a 11/1999 e 13/1999; e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para:

- (i) excluídos da base do lançamento os pagamentos realizados aos seguintes servidores: Ana Carla R. de Albuquerque; Marcio de Oliveira Viana; Valter José Viana Freitas; Adson Pessoa; Airton Gaspar; Edmilson da Silva; e Francinaldo Maciel; e
- (ii) acolher a dedução dos salário-família e maternidade nos moldes informados no relatório de fls. 202/204.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim