



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11522.001491/2007-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.042 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de fevereiro de 2023
Recorrente SECRETARIA DE ESTADO DA EDUCACAO, CULTURA E ESPORTES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. VÍCIO FORMAL. PRAZO DECADENCIAL DO ART. 173, II, DO CTN.

Definida a existência de vício formal no lançamento, novo lançamento pode ser realizado se estiver dentro do prazo decadencial definido no art. 173, inciso II, do CTN.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. SERVIDORES PÚBLICOS NÃO EFETIVOS. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA.

Os servidores não submetidos a concurso público nos termos da Constituição Federal se submetem ao Regime Geral da Previdência.

QUESTÃO DE ORDEM. CONHECIMENTO. MODULAÇÃO TEMPORAL DAS DECISÕES EM CONTROLE CONSTITUCIONAL DE CONSTITUCIONALIDADE. RESTRIÇÃO DE EFEITOS QUE NÃO ATINGIU OS ELEMENTOS DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A modulação dos efeitos não atingiu os elementos do fato gerador da obrigação tributária em tela, ou os critérios da regra-matriz de incidência tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino e Thiago Duca Amoni (suplente convocado).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-011.042 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11522.001491/2007-18

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão nº 01-24.337 (fls. 2.712 a 2.742) que julgou parcialmente procedente a impugnação e manteve em parte o crédito constituído por meio da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito DEBCAD nº 35.818.150-0 (lançamento suplementar), consolidado em 11/11/2005, no valor de R\$ 19.764.946,84, relativo às contribuições devidas à Seguridade Social, no período de 01/01/1999 a 31/12/2003, incidentes sobre a remuneração de servidores contratados pelo Estado do Acre – Secretaria de Estado de Educação, sem concurso público, após a Constituição de 1988, e considerados pela Fiscalização como segurados empregados filiados ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS), já que não possuem amparo constitucional para vinculação ao Regime Próprio de Previdência Social do Estado do Acre (RPPS).

Consta no Relatório Fiscal que a relação contratual tida como nula ocorreu de forma permanente, subordinada e mediante remuneração, caracterizando o vínculo ao RGPS, conforme definido na alínea ‘a’, inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Antes disso, a Decisão Notificação nº 24.401.4/027/2005, de 24/06/2005 (fls. 2781 a 2790), havia julgado o lançamento original nulo por vício na identificação do sujeito passivo. Confira-se a ementa:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Constitui vício insanável o lançamento sem a observância das normas contidas no art. 37 da Lei 8212/91.

LANÇAMENTO NULO

Realizado o lançamento suplementar, o Acórdão nº 01-24.337 julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo contribuinte e manteve em parte o crédito constituído por meio da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito DEBCAD nº 35.818.150-0, conforme ementa abaixo (fl. 2712):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NFLD nº 35.818.150-0. 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 CTN, 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

Interposto recurso voluntário, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamentos do CARF negou provimento ao apelo, nos termos da ementa abaixo (Acórdão nº 2402-003.695 – fls. 2.795 a 2.804).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. SERVIDORES PÚBLICOS NÃO EFETIVOS. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA.

Os servidores não submetidos a concurso público nos termos da Constituição Federal se submetem ao Regime Geral da Previdência.

Recurso Voluntário Negado.

Opostos embargos de declaração pelo contribuinte (fls. 2808 a 2818), estes foram acolhidos em parte, conforme teor do Acórdão nº 2402-005.321 (fls. 2828 a 2835), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 3

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO E OMISSÃO. CABIMENTO. EFEITOS INFRINGENTES. POSSIBILIDADE.

1. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitidos ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Turma (art. 65 do RICARF).

QUESTÃO DE ORDEM. CONHECIMENTO. MODULAÇÃO TEMPORAL DAS DECISÕES EM CONTROLE CONSTITUCIONAL DE CONSTITUCIONALIDADE. RESTRIÇÃO DE EFEITOS QUE NÃO ATINGIU OS ELEMENTOS DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A modulação dos efeitos não atingiu os elementos do fato gerador da obrigação tributária em tela, ou os critérios da regra-matriz de incidência tributária.

Embargos Acolhidos em Parte.

Na sequência, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 2837 a 2845) e o contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 2879 a 2881).

A 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais conheceu e deu provimento ao recurso especial, sob o fundamento de existir, no caso, vício formal e não material e determinou o retorno dos autos à turma de origem para apreciação das demais questões do recurso voluntário (Acórdão nº 9202-008.394 – fls. 2941 a 2947):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

NULIDADE. NATUREZA DO VÍCIO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Identificado o erro de identificação do sujeito passivo que ensejou a declaração de nulidade do mesmo há que se analisar a sua natureza.

Na hipótese dos autos observa-se que este foi relançado sem que houvesse necessidade de novas diligências. O que demonstra que se trata de vício de natureza formal.

Os autos vieram, então, a julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das razões recursais

Do prazo decadencial em face do vício formal e material no lançamento

O Acórdão anterior proferido por esta Turma (Acórdão nº 2402-003.695 – fls. 2.795 a 2.804), complementado pelo Acórdão dos embargos de declaração (Acórdão nº 2402-005.321 - fls. 2828 a 2835), concluiu pela existência de vício material no lançamento original e, por consequência, extinção das competências 06/1999 a 10/2000 fulminadas pelo prazo decadencial.

No mérito, negou provimento sob o fundamento de que o “Recurso Voluntário de fls. 2.757/2.780, apesar das muitas questões abordadas em sede de acórdão proferido pela DRJ, questiona apenas os fundamentos quanto à decadência, bem como a tributação sobre remunerações pagas a funcionários admitidos sem concurso público e àqueles que tiveram seus

empregos convertidos em cargos públicos nos termos da LC nº 39/1994. Desta forma, preclusas as questões referentes aos servidores aposentados pelo Tesouro Estadual e pensionistas, servidores aposentados e demitidos e fatos extintivos” (fl. 2.804).

Por meio do Acórdão nº 9202-008.394 (fls. 2941 a 2947), a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e determinou o retorno dos autos a esta turma julgadora.

Consta no relatório do Acórdão nº 9202-008.394 que “a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **Vício formal versus vício material**. Conforme a União, reformando a decisão de 1ª instância que havia considerado como vício formal o erro na identificação do sujeito passivo, o acórdão recorrido entendeu que o lançamento deveria ser anulado por **vício material**. Ocorre que, diante de situações semelhantes, outros órgãos julgadores adotaram tese diversa, sustentando tratar-se o erro na identificação do sujeito passivo de vício de **natureza formal**. O acórdão hostilizado, **interpretando o art. 10 do Decreto-Lei nº 70.235/72 concluiu que o erro na qualificação do autuado é aspecto essencial à identificação do crédito, não cabendo convalidação**. Diversamente, **analisando fatos similares e interpretando o mesmo art. 10 do Decreto-Lei nº 70.235/72**, o acórdão acima transcrito entendeu que o erro na identificação do sujeito passivo é vício de natureza formal” (fl. 2943).

Além disso, o “Contribuinte apresentou **Contrarrazões** ao Recurso Especial da União, às fls. 2923/2934, alegando, **preliminarmente**, o não cabimento do recurso da União, pois entende que a irresignação sobre o entendimento que levou a nulidade do DEBCAD seria apenas vício formal deveria ter-se dado logo no início em que declarada a nulidade do auto de infração, tendo em vista que a decisão efetivamente determinou a correção do polo passivo, expedindo-se novo DEBCAD e nova Notificação em face do Estado. Ainda, o acórdão recorrido não tratou da matéria, tendo apenas reconhecido a ocorrência de decadência ante a ocorrência de nulidade já declarada nos autos. No mérito, reiterou os argumentos realizados anteriormente” (fl. 2943).

No voto condutor do aresto, a Conselheira Relatora concluiu que (fls. 2946 e 2947), “Assiste razão neste caso a Recorrente Fazenda Nacional. No caso em apreço houve erro de identificação do sujeito passivo, mas os autos puderam ser relançados sem que houvesse necessidade de novas diligências. **O que demonstra que o vício do lançamento era de natureza formal**”.

Pois bem.

De acordo com o art. 146 do CTN¹, a modificação dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa somente pode ser efetivada **quanto a fato gerador ocorrido após à sua introdução**.

A vedação do art. 146 do CTN deve ser aplicada diante de um mesmo cenário fático, do mesmo contribuinte e em relação a período já fiscalizado.

O ordenamento jurídico apenas permite que em períodos de apuração diferentes ocorram mudanças nos fundamentos da autuação, até porque no Direito podem ocorrer

¹ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

mudanças interpretativas em virtude da sua construção dialética, o que se distingue da presente hipótese.

O vício material é aquele existente quando há erro no conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente, e no conseqüente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o *quantum* a título de tributo devido).

O vício formal, por outro lado, não interfere no litígio propriamente dito, ou seja, não há impedimento à compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas, e o seu refazimento não exige inovação em seu conteúdo material, nem nos próprios fundamentos, não resta atingida a essência da relação jurídico-tributária, nem a comprovação da ocorrência do fato gerador, não maculado o dimensionamento de sua base de cálculo.

Definida a existência de vício formal no lançamento, novo lançamento pode ser realizado se estiver dentro do prazo decadencial definido no art. 173, inciso II, do CTN:

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.

Se o lançamento é anulado por vício material, não há o reinício desse prazo².

No caso, o lançamento original foi anulado por meio da Decisão Notificação nº 24.401.4/027/2005, de 24/06/2005 (fls. 2781 a 2790), e o lançamento suplementar foi realizado em 11/11/2005, relacionando as competências do período de 01/01/1999 a 31/12/2003.

Portanto, não há que se falar em competências atingidas pela decadência.

Do exposto, novo Acórdão deve ser proferido por esta Turma julgadora com o reconhecimento de que nenhuma competência foi atingida pela decadência e, tendo sido este o ponto que retornou a julgamento, manter os demais termos do Acórdão nº 2402-003.695 – fls. 2.795 a 2.804), complementado pelo Acórdão dos embargos de declaração (Acórdão nº 2402-005.321 - fls. 2828 a 2835).

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 121.

Fl. 7 do Acórdão n.º 2402-011.042 - 2ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11522.001491/2007-18