



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13864.000139/2010-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.094 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de fevereiro de 2023
Recorrente EMBRAER-EMP BRASILEIRA DE AERONAUTICA SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1997 a 31/07/1997

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 expressamente relacionado ao cerceamento do direito de defesa do contribuinte, por falta de motivação e discriminação, de forma clara e precisa, dos fatos geradores e das contribuições lançadas, questões que contaminavam 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 236/260, interposto contra decisão da DRJ em Campinas/SP de fls. 206/211, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente a parte patronal e SAT/RAT incidente sobre a remuneração paga aos segurados empregados, conforme descrito no AI n.º 37.180.857-0, de fls. 03/14, lavrado em 22/04/2010, referente à competência de 07/1997, com ciência da RECORRENTE em 29/04/2010, conforme assinatura no próprio auto de infração.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 1.696.684,92, já inclusos os juros e a multa de mora.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 15/22), o crédito tributário apurado no presente processo foi lançado em substituição a outro, lavrado anteriormente (NFLD 35.212.774-0 – processo n.º 10630.001318/2007-20, cujos autos encontram-se apensados ao presente), “*que foi declarado nulo, por vício formal*”. Por tal razão, afirmou não se aplicar ao caso o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. Na ocasião, citou trecho do voto proferido pelo relator no processo n.º 10630.001318/2007-20 (fl. 16).

Esclareceu, também, que apurou no presente processo a contribuição do SAT/RAT apenas à alíquota de 1%, pois os 2% restantes foram incluídos no AI 37.180.858-8 (processo n.º 13864.000140/2010-40, vinculado ao presente e apreciado nesta mesma ação fiscal), por se tratar de matéria objeto de ação judicial em curso.

De acordo com a autoridade fiscal, ao analisar as guias de recolhimento, verificou-se que o contribuinte realizou, em duas guias da competência 07/1997, compensações de valores com as contribuições devidas: numa guia compensou as contribuições da empresa e em outra as contribuições dos segurados (tabelas à fl. 18). No entanto, a fiscalização considerou que a motivação legal de tais compensações não mais subsistiria, razão pela qual as mesmas não foram consideradas quando da apuração do crédito tributário, conforme as seguintes razões (fl. 18):

I.5.1.2; Na ocasião do recolhimento das guias, as -compensações feitas estavam amparadas por liminar deferida no processo 97.0401877-0 do Juízo Federal da 1ª Vara de São José dos Campos. Neste processo, o contribuinte contestava pagamento, anteriormente feito, de multa mora, solicitando que os valores pagos a tal título fossem compensados quando do recolhimento de contribuições previdenciárias.

I.5.1.3.. Solicitado a prestar informações sobre processos judiciais que pudessem, afetar as contribuições previdenciárias, no período abrangido pela presente ação fiscal, o contribuinte informou haver desistido de recurso no âmbito do referido processo 97.0401877-0. Assim, a última decisão judicial foi expressa por meio do acórdão de

13/09/2005 do TRF-3 — Tribunal Regional Federal da 3ª Região (aonde se atribuiu ao processo o número- 2003.03.99.026763-4), contrário ao pleito do contribuinte. Houve, então, trânsito em julgado.

I.5.1.4. O contribuinte, nas informações escritas prestadas, em atendimento à Solicitação de informações sobre processos judiciais, que pudessem afetar as contribuições previdenciárias, argumenta que a desistência de recorrer da decisão do TRF-3, teria sido motivada pela declaração de nulidade da NFLD Num.: 35.212.774-0 (vide item I.2, acima). A fiscalização entende que tal argumento não procede, uma vez que a declaração de nulidade se deveu a aspectos formais, sem decidir quanto ao mérito (vide item I.2.1, acima).

À fl. 19 a autoridade fiscal detalha a reorganização societária da RECORRENTE, no sentido de que, conforme atas de assembleias gerais extraordinárias realizadas em 31/03/2006, deliberou-se e aprovou-se a reestruturação Societária da Embraer – Empresa Brasileira de Aeronáutica S.A. (CNPJ 60.208.493/0001-81) com a conseqüente incorporação da mesma pela Rio-Han Empreendimentos e Participações S/A (CNPJ 07.689.002/0001-89), a qual deliberou a modificação de sua razão social para Embraer – Empresa Brasileira de Aeronáutica S.A. Portanto, concluiu que a Embraer de CNPJ 07.689.002/0001-89 é sucessora por incorporação da Embraer de CNPJ 60.208.493/0001-81.

Ademais, a autoridade fiscal esclareceu que, por necessidade de discriminar as contribuições devidas e em razão da ação judicial que discutia a alíquota do SAT/RAT, o crédito tributário objeto da antiga NFLD 35.212.774-0, decorrente da glosa de compensação, foi apartado em 3 autos de infrações distintos, a saber (fl. 21):

AI Num.:	Tipo da Contribuição	Tipo do Fato Gerador
37.180.856 - 1	Previdenciária do segurado	Remuneração de segurados empregados
37.180.857 - 0	Previdenciária da Empresa	Remuneração de segurados empregados
37.180.858 - 8	Previdenciária da Empresa (em discussão judicial)	Remuneração de segurados empregados

Todos os processos acima encontram-se vinculados e submetidos à apreciação conjunta na mesma sessão de julgamento.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 159/179 em 28/05/2010. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Campinas/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Inconformada a empresa apresenta suas razões de defesa relatando sumariamente a motivação do lançamento alertando que no caso dos autos o fato gerador ocorreu praticamente a treze anos e que ao contrário do afirmado pela autoridade lançadora a revogada NFLD 35.212.774-0 não se deu por vício formal mas sim por vício material o que impediria a substituição daquela com fundamento no inciso II do artigo 173 do CTN — Código Tributário Nacional.

Fundamenta o argumento ao transcrever doutrina e legislação onde se destaca que o vício material, como o que ocorreu no caso em debate, está relacionado à validade e à incidência da lei. Diz respeito à motivação do ato, à sua substância pois impossibilitou até mesmo o conhecimento da matéria tributável e a defesa do sujeito passivo. Entende

que naquela NFLD nada foi esclarecido ou descrito a respeito do fato gerador e da contribuição lançada, e ainda da correspondente fundamentação legal, implicando flagrante nulidade por falta de motivação do lançamento.

Inferre que somente neste lançamento é possível identificar a descrição precisa do fato gerador corrigindo aquele primeiro com a emissão de três autos de infração distintos — segurados, terceiros e empresa — com valor inclusive distinto daquele originalmente lançado. Reproduz ementas do E. Conselho dos Contribuintes a fundamentar a sua dedução.

Demonstrada a nulidade da NFLD 35.212.774-0 por vício material é de se reconhecer a inaplicabilidade da regra contida no Inciso II do artigo 173 do CTN na constituição deste lançamento estando dessa forma extinto o crédito tributário exigido nos termos do artigo 156, V do mesmo diploma legal.

Caso não seja extinto por decadência deve ao menos ser cancelada a exigência da multa punitiva tendo em vista que a EMBRAER — Empresa Brasileira de Aeronáutica S.A.(07.689.002/0001-89) é sucessora por incorporação da EMBRAER — Empresa Brasileira de Aeronáutica S.A.(60.208.493/0001-81), nos termos do que disciplina o artigo 132 do CTN, ou seja é responsável apenas pelos tributos devidos até a data do ato. A fundamentar o argumento menciona jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior.

Por tais razões solicita a extinção do crédito tributário exigido ou ao menos o cancelamento da multa punitiva.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Campinas/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 206/211):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1997 a 30/07/1997

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados.

DECADÊNCIA - RECONSTITUIÇÃO DE LANÇAMENTO -

O artigo 173, II do Código Tributário Nacional estabelece que o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos da data em que tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 05/05/2011, conforme AR de fl. 227, apresentou o recurso voluntário de fls. 236/260 em 06/06/2011.

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos da Impugnação.

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: Anulação do Lançamento Anterior

A RECORRENTE, aduz, em seu recurso voluntário, a ocorrência da decadência do crédito tributário, passo que o presente lançamento é relativo à competência 07/1997, sendo que a ciência da RECORRENTE ocorreu em 29/04/2010. Afirma que a anulação do lançamento consubstanciado na NFLD n.º 35.212.774-0 não se deu por vício formal, como entendeu a autoridade fiscal, mas sim por vício material, motivo pelo qual não caberia a contagem do prazo decadencial prevista no inciso II do art. 173 do CTN, como dispõe trecho abaixo do referido Recurso (fls. 240/241):

Isto porque, a decisão proferida nos autos da NFLD n.º 35.212.774-0 declarou a nulidade daquele lançamento exatamente porque **havia vício na descrição do próprio fato gerador, da contribuição lançada e de sua fundamentação legal, impedindo a compreensão dos elementos que davam origem às infrações imputadas**, tratando-se evidentemente não de nulidade meramente formal do auto de infração, mas sim de verdadeira nulidade material, relacionada à *"questão substancial de saber se a obrigação tributária correspondente efetivamente existe" e em qual "dimensionamento econômico"*, como ensina Hugo de Brigo Machado, citado pela própria decisão recorrida.

Aliás, a própria decisão recorrida incorre em contradição ao sustentar, com fundamento em lição de Hugo de Brito Machado, que *"diz-se que o vício é formal porque sua ocorrência independe da questão substancial de saber se a obrigação tributária correspondente efetivamente existe, e de seu dimensionamento econômico"* e mais adiante reconhecer que *"o que faltava ao lançamento anulado era discriminar os valores das contribuições previstas na Lei n.º 8.212/91"*, de modo a não deixar dúvida que o lançamento anterior incorreu em nulidade absoluta por vício material, e não por

mero vício formal, havendo de se reconhecer a inaplicabilidade no caso do artigo 173, II do Código Tributário Nacional.

(destaques no original)

Entendo que merece razão a RECORRENTE.

Pois bem, nos termos do Relatório Fiscal, a autoridade lançadora alega que o processo anterior (NFLD 35.212.774-0 – processo n.º 10630.001318/2007-20) foi cancelado por nulidade formal e, assim, entendeu ser possível a lavratura de novo lançamento, com base no art. 173, II, do CTN.

Ao manusear o processo n.º 10630.001318/2007-20 (autos apensos) e ler as decisões proferidas, verifica-se que a autoridade julgadora, na ocasião, não afirmou expressamente de qual nulidade tratava-se: formal ou material. E esta decisão não pode ser rediscutida neste caso, pois o momento para discutir tal questão era nos autos do próprio processo n.º 10630.001318/2007-20 e dentro do prazo recursal para tanto (através de embargos ou qualquer outro meio de recurso admitido para tanto). No momento atual, no processo sob análise, não se pode modificar a essência da citada decisão proferida em 26/08/2005 nos autos do processo n.º 10630.001318/2007-20 (fls. 216/220 do mencionado processo), sob pena de ofensa ao princípio da segurança jurídica.

Sendo assim, deve-se apenas interpretar a citada decisão para saber se a nulidade apontada à época foi formal ou material, sem fazer qualquer modificação quanto à sua essência. Posto que, se o vício for de natureza formal, era 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 para tanto, contado nos termos do art. 150, § 4º ou art. 173, I, ambos do CTN (a depender da existência ou não de pagamento prévio).

Isto exposto, da leitura do próprio trecho da decisão que anulou o lançamento anterior, transcrita no Relatório Fiscal (fl. 16), constata-se a existência de falha quanto a elementos intrínsecos do lançamento e que culminaram com o cerceamento do direito de defesa da contribuinte, características de um vício material no lançamento:

Com a devida *venia* ao ilustre auditor fiscal, tal omissão configura verdadeiro cerceamento de defesa e afronta aos artigos 37 da Lei 8212/91 e artigo 243 do Decreto 3.048/99 pois não estão discriminados de forma clara e precisa na NFLD os fatos geradores e as contribuições lançadas.

(destaques nossos)

Neste sentido, é oportuno analisar o voto do julgador Rafael Vidal de Araújo, proferido no acórdão n.º 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 têm 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 fala-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 n.º 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 n.º 9101 00.955, que explicita bem esse aspecto:

Acórdão n.º 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, dentre 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.º 70.235/72 (PAF).** (CSRF – 1ª Turma Acórdão n.º 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 n.º 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 n.º 9101-002.713, 3/4/2017)

Como exposto, a nulidade do lançamento anterior foi ocasionada por cerceamento ao direito de defesa, como expressamente tratou a decisão proferida no processo n.º 10630.001318/2007-20, pois não estavam *“discriminados de forma clara e precisa na NFLD os fatos geradores e as contribuições lançadas”*. Na ocasião, a autoridade julgadora asseverou que não houve, no lançamento anterior, *“qualquer menção as contribuições lançadas e a sua fundamentação legal, mas somente a informação de que ocorreu glosa da compensação efetuada pela empresa na competência de 07/1997”*.

Neste sentido, a decisão menciona, também, falta de motivação do ato (fl. 219 do processo n.º 10630.001318/2007-20):

Por outro lado, os atos administrativos, consoante se infere do artigo 50, da Lei 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito do INSS, devem ser motivados, sob pena de nulidade, *in verbis*:

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

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

Ora, a falta de motivação ou a discriminação deficiente dos fatos geradores é falha que compromete o pleno exercício de defesa por parte do contribuinte. Sendo assim, por ser uma questão envolvendo o cerceamento do direito de defesa, não há que se falar em nulidade formal, mas sim em vício material.

Assim, verifica-se que a referida omissão na NFLD declarada nula impossibilita do lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, sendo um sinal de que o problema

não estava nos aspectos extrínsecos, mas no núcleo da relação jurídico-tributária, ou seja, tratava-se, de fato, de uma nulidade de caráter material por cerceamento de defesa.

Logo, entendo que a constatação – expressa – de cerceamento do direito de defesa no lançamento anterior é causa de nulidade material do auto de infração, razão pela qual não há aplicação da regra de contagem de prazo decadencial prevista no art. 173, II do CTN.

Neste sentido, quanto à contagem do prazo decadencial para cobrança de contribuições previdenciárias, faz-se mister lembrar a Súmula Vinculante n.º 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 n.º 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.

Deste modo, independentemente da aplicação da regra de contagem de prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I ou do art. 150, § 4º, ambos do CTN, resta fulminado pela decadência o crédito tributário objeto do presente processo.

Isto porque, o presente lançamento é relativo à competência 07/1997, ao passo em que o contribuinte apenas teve ciência do presente lançamento em 2010, conforme assinatura no auto de infração (fl. 3).

Portanto, entendo que o crédito tributário restou fulminado pela decadência.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim