



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720729/2013-37
ACÓRDÃO	2402-013.488 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MPE MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/09/2000 a 30/09/2001

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração, bem como cumprimento dos requisitos legais, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Ainda, conforme interpretação das normas do art. 59, § 3º, e 60, do Decreto nº 70.235/72, não há nulidade sem prejuízo (pas de nullité sans grief)

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a prejudicial de decadência para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Alexandre Correa Lisboa, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Wilderson Botto (substituto[a] integral), Rodrigo Duarte Firmino (Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Suez Roberto Colabardini Filho, sendo substituído pelo Conselheiro Wilderson Botto.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 03-77.089, proferido pela 5ª Turma da DRJ/BSB, que, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Do lançamento fiscal

O presente lançamento foi formalizado por meio do Auto de Infração nº 37.321.677-7, lavrado em 03/02/2014, no valor de R\$ 2.022.284,02, referente às contribuições sociais destinadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados nas competências de 09/2000 a 09/2001.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 11/19), o lançamento teve por finalidade restabelecer a exigência anteriormente constituída na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 35.441.860-2, lavrada em 29/11/2001.

A referida NFLD foi anulada por vício formal, por meio do Despacho Decisório nº 110, de 19/07/2011, proferido pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes – Demac/RJ (Processo nº 12259.001286/2009-44).

A nulidade decorreu de erro na identificação do código de terceiros. A auditoria fiscal utilizou o código 0079, relativo às contribuições destinadas ao salário-educação, Incra, Senai, Sesi e Sebrae, quando o correto seria o código 0001, atinente exclusivamente ao salário-educação.

Segundo o parecer que fundamentou o Despacho Decisório, o equívoco caracterizou erro na identificação legal da contribuição exigida, considerado vício insanável, tendo em vista a impossibilidade de alteração do código no sistema informatizado da RFB após o cadastramento do débito, além de ocasionar destinação indevida de recursos a outras entidades e fundos.

Diante disso, foi determinado o lançamento substitutivo, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, com base nas informações constantes do Discriminativo Analítico do Débito (DAD) da NFLD anulada, utilizando-se o código de terceiros 0001, com destinação exclusiva ao FNDE.

Da autuação originária

Consta do Relatório Fiscal que o sujeito passivo foi fiscalizado no período de 25/10/2001 a 29/11/2001, abrangendo as competências de 08/2000 a 10/2001.

Verificou-se que o contribuinte estava amparado por decisão judicial proferida na Ação nº 98.0019129-1, da 17ª Vara Federal do Rio de Janeiro, que manteve tutela antecipada autorizando a compensação de valores recolhidos a título de salário-educação no período de 05/1989 a 03/1997 com a própria contribuição do salário-educação e com a contribuição patronal, sem a limitação de 30% prevista no §3º do art. 89 da Lei nº 8.212/1991.

Com base nessa decisão, o contribuinte compensou valores devidos ao FNDE nas competências de 09/2000 a 09/2001 com créditos referentes ao período de 05/1989 a 03/1997.

Em 28/11/2001 foi lavrada a NFLD nº 35.441.860-2, cujo fato gerador consistiu na glosa dessas compensações.

O lançamento permaneceu sobrestado até o trânsito em julgado da ação judicial, ocorrido em 29/03/2005, quando foi dado provimento integral ao INSS, afastando a pretensão do contribuinte — que, inclusive, já havia requerido desistência da ação.

Dos parcelamentos

A NFLD foi incluída em sucessivos parcelamentos:

- Em 31/07/2003, no PAES (Lei nº 10.684/2003);
- Em 09/05/2008, no PAEX (MP nº 303/2006);
- Em 12/05/2009, verificou-se a exclusão do contribuinte do PAEX;
- Em 08/10/2009, a empresa informou adesão ao parcelamento da Lei nº 11.941/2009, com recolhimento de DARF nos valores apurados pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Em 23/06/2010, o contribuinte protocolou pedido de anulação da NFLD nº 35.441.860-2, alegando: (i) incompetência do INSS para lançar contribuições destinadas a outras entidades; (ii) ausência de fundamentação legal da glosa; e (iii) falta de informações acerca dos fatos geradores e da base de cálculo.

O débito já se encontrava inscrito em dívida ativa quando, em 24/02/2011, a Procuradoria da Fazenda Nacional encaminhou o processo à Demac/RJ.

Em 19/07/2011 foi proferido o Despacho Decisório nº 110/2011, que anulou o lançamento por vício formal e determinou a realização de lançamento substitutivo.

O Relatório Fiscal esclarece, ainda, que tanto o lançamento original quanto o substitutivo não configuram glosa de compensação, pois a legislação vigente à época vedava a compensação de contribuições arrecadadas pelo INSS e destinadas a terceiros (OS INSS/DAF/DSS/DFI nº 51/1996, Capítulo IX, item 24), entendimento posteriormente reafirmado pelo art. 59 da IN RFB nº 1.300/2012.

Da impugnação

O contribuinte foi cientificado em 05/02/2014 e apresentou impugnação em 26/02/2014.

Sustentou que, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial aplicável seria o do art. 150, §4º, do CTN (cinco anos contados do fato gerador).

Defendeu que o vício que ensejou a anulação da NFLD anterior seria material, e não formal, razão pela qual não se aplicaria o art. 173, II, do CTN.

Discorreu sobre a distinção entre vício formal e material, citando doutrina, e afirmou que o erro na identificação do código de terceiros configuraria falha na motivação e na própria constituição do crédito, afetando o conteúdo do ato administrativo.

Alegou que houve erro na aplicação de alíquotas, implicando violação ao art. 142 do CTN, e que o lançamento substitutivo não guardaria identidade material com o lançamento anulado, pois o primeiro incluía contribuições destinadas a outras entidades (Incra, Senai, Sesi e Sebrae), além de adotar alíquotas distintas.

Concluiu que, reconhecida a natureza material do vício, o prazo decadencial deveria ser contado da ocorrência do fato gerador, o que implicaria decadência dos fatos geradores anteriores a 02/2009.

Do acórdão recorrido

A DRJ rejeitou a impugnação, reconhecendo que o vício constatado era formal e que o lançamento substitutivo apenas corrigiu a identificação do código de terceiros.

Constou da ementa:

- Lançamento fiscal substitutivo. Correção de vício formal anterior.
- Decadência. Aplicação do art. 173, II, do CTN.
- Impugnação improcedente.

Do recurso voluntário

Cientificado da decisão em 05/10/2017, o contribuinte interpôs seu competente recurso voluntário, tempestivo, reiterando suas alegações.

Sustenta a inaplicabilidade do art. 173, II, do CTN, ao argumento de que o vício seria material, com afronta ao art. 142 do CTN, especialmente em razão de erro na alíquota e na determinação do montante devido.

Afirma inexistir identidade material entre o lançamento anulado e o substitutivo, destacando diferenças quanto às contribuições incluídas e às alíquotas aplicadas.

Requer, ao final, o reconhecimento da decadência.

Não foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, relator:

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e, atendidos aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72, deve, portanto, ser conhecido.

O presente recurso versa exclusivamente sobre questão de nulidade do lançamento por decadência.

Revisitando o documento de autuação anulado, verifica-se que:

- a) Trata-se de lançamento que tinha por origem, em observância a decisão judicial precária, prevenir a decadência em relação aos valores de Salário Educação.
- b) Esta decisão fora revertida em favor do INSS.
- c) A recorrente solicitou a inclusão dos valores em parcelamento.
- d) Posteriormente, verificou-se que o lançamento, além do salário educação, constava de outras entidades, para as quais o contribuinte possuía convênio de recolhimento direto. Deste modo, seria necessário analisar e excluir tais valores.
- e) Em análise da Receita Federal, observou-se a impossibilidade de ajustar parcialmente o lançamento, excluindo as entidades que não o FNDE do lançamento.

Assim, procedeu-se ao Despacho, determinando a nulidade por vício formal.

Do Recurso Voluntário, temos a seguinte manifestação.

Para que se aplique o art. 173, II do CTN o novo lançamento deve conformar e materialmente com o lançamento anulado. **Fazendo-se necessária perfeita identidade entre os dois lançamentos, posto que não**

pode haver inovação material no lançamento substitutivo ao lançamento anulado anteriormente.

Importa destacar:

No processo, o fato determinante do lançamento era o FNDE. No documento substitutivo, permanece o mesmo fato, que goza da mesma fundamentação.

O que se excluiu foram os valores de “Contribuição para o INCRA”, a “Contribuição para o SENAI”, a “Contribuição para o SESI” e a “Contribuição para o SEBRAE, que não eram devidas.

Ou seja, seria no caso em tela, necessário apenas excluir estas do lançamento original. A impossibilidade descrita, em relação aos sistemas da Receita Federal demandaram, na impossibilidade de retificação, na nulidade do documento.

Entendo, pois, que o destacado pelo recorrente está materializado no documento ora em debate. Cabe ainda, na visão deste relator, averiguar se a alteração promove, de alguma forma, cerceamento do direito de defesa.

No recente acórdão, de relatoria do conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, verifica-se exatamente a busca dos prejuízos ao direito de defesa.

LANÇAMENTO. NULIDADE. ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL. CONSEQUÊNCIAS NA NORMA INTRODUZIDA. PREJUÍZO PARA DEFESA. VÍCIO MATERIAL.

Erro na capitulação legal que traz consequências diretas para correta caracterização e aplicação da regra matriz de incidência tributária é erro material.

Número da decisão: 2201-011.713

Neste caso, a tese argumentativa da recorrente estava centrada no fato de que o relatório fiscal suscinto não lhe permitiria a correta atuação na defesa do contribuinte.

Já no acórdão 2301-011.609, de relatoria da Conselheira Marcelle Rezende Cota traz entendimento distinto, posto firmar-se na descrição de fato e matéria onde é imponível a tributação:

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal atuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento..

O acórdão recorrido assim trata o tema:

O presente lançamento refere-se à contribuição social destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados, que é substitutivo ao lançamento consubstanciado na NFLD nº 35.441.860-2, lavrada em 29/11/2001, que foi anulado por vício formal, por intermédio do Despacho Decisório – DD nº 110, de 19/7/2011, da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes – Demac/RJ.

Em sua defesa, o contribuinte alega tão somente decadência do direito de o Fisco realizar o lançamento substitutivo sob análise, ao sustentar ser de natureza material, e não formal, o erro que ensejou a nulidade do lançamento consubstanciado na NFLD nº 35.441.8602, razão pela qual defende que não se aplica ao caso o prazo decadencial estipulado CTN, artigo 173, inciso II, segundo o qual:

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

[...]

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

Conforme relatado, o lançamento ora substituído foi anulado por ter sido constatado, de ofício, que este foi classificado no sistema informatizado da ação fiscal com código incorreto de terceiros, uma vez que foi comandado o código 0079, relativo às contribuições do salário-educação, Incra, Senai, Sesi e Sebrae, em vez do código 0001, atinente apenas às contribuições do salário-educação.

Segundo o parecer que subsidiou o Despacho Decisório nº 110/2011:

Desse modo, foi informada a rubrica TER (Terceiros), incluindo-se a alíquota aplicável de 5,8 % (cinco inteiros e oito décimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 2,5 % (salário-educação), 0,2% (Incra), 1,0 % (Senai), 1,5 % (Sesi) e 0,6 % (Sebrae).

Apesar de esse registro não interferir no cálculo da contribuição devida, já que o valor devido não foi calculado a partir da base de cálculo informada no sistema informatizado da ação fiscal, é de se dizer que dele dimana a inclusão indevida dos fundamentos legais das contribuições ao Incra, Senai, Sesi e Sebrae no anexo Fundamentos Legais do Débito (FLD) de fls. 13/15.

Além disso, o cadastramento incorreto do código de terceiros implica repartição incorreta da contribuição social constituída, conforme demonstra os extratos

do sistema de cobrança previdenciário de fls. 191/197, porquanto os valores foram distribuídos entre as entidades e fundos insertos no FPAS 507-0, quando o correto seria destiná-los unicamente ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE.

Cumpra esclarecer que não é possível realizar a alteração do código de terceiros após o cadastramento do débito, de modo que o lançamento tributário não cumpre os requisitos legais que normatizam a constituição do crédito previdenciário, garantindo-lhe o atributo de certeza e liquidez para futura execução fiscal.

Ao contrário do entendimento da defesa, o erro na utilização de código de terceiros é de natureza formal, e não material, por guardar relação com as formalidades legais extrínsecas da regra matriz de incidência da contribuição lançada, de que trata o Decreto nº 70.235/1972, artigos 10 e 11, que assim dispõem:

Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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.

Art.11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número.

Tem-se que o ato administrativo somente terá validade se observados os pressupostos formais, extrínsecos, mencionados nos dispositivos legais acima citados, dentre outros, sob pena de ser anulado por vício formal, tal como ocorreu com o lançamento ora substituído.

Ao contrário do que defende a autuada, o erro que resultou na anulação do lançamento ora substituído não pode ser considerado vício de natureza material, simplesmente por não guardar relação com o conteúdo do fato gerador, ou seja, com os pressupostos intrínsecos da regra matriz de incidência das contribuições, que se refere o CTN, artigo 142:

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.

Conforme visto, o erro detectado de ofício no lançamento anulado não se refere à verificação da ocorrência do fato gerador, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante devido e à identificação do sujeito passivo, que constituem a própria essência da relação jurídico-tributária, mas à preterição de formalidade para o ato administrativo configurar-se válido. (grifei)

Repise-se que o erro na utilização do código de terceiros não afetou o núcleo da obrigação tributária, como faz crer a defesa. Portanto, não lhe assiste razão ao alegar que o vício identificado “[...] não peca somente quanto à exteriorização, mas também quanto à motivação, com a anuência errônea dos fatos geradores das contribuições tributárias, construindo com falha o antecedente da norma individual, afetando desta forma o conteúdo do ato, o que caracteriza vício material”.

E tanto que a autoridade lançadora do AI anulado observou todos pressupostos intrínsecos da regra matriz de incidência das contribuições que no lançamento substitutivo, ora sob análise, foram utilizados os mesmos documentos comprobatórios, as mesmas planilhas, a mesma descrição dos fatos e dos motivos que ensejaram o lançamento anulado, com a alteração tão somente do código de terceiros de 0079 para 0001, sem que houvesse qualquer alteração no conteúdo fático-jurídico do lançamento substituído.

Reafirme-se que não houve inovação no lançamento, mas tão somente a correção do vício formal que ensejou a nulidade da NFLD nº 35.441.860-2.

Assim, diante de tais considerações, uma vez que a nulidade do lançamento consubstanciado no NFLD nº 35.441.860-2 foi motivada por erro na identificação do código de terceiros, que configura vício formal, aplica-se o prazo de decadência previsto no CTN, artigo 173, inciso II, acima transcrito.

Portanto, tendo sido a decisão definitiva de nulidade proferida em 19/7/2011 (data do Despacho Decisório nº 110/2011), poderia a fiscalização lançar novo auto de infração substitutivo àquele até 19/7/2016. Tendo o presente auto de infração sido lavrado em 3/2/2014, com ciência pessoal do contribuinte em 5/2/2014, não há que se falar em decadência do direito de o Fisco lançar as contribuições consubstanciadas no lançamento anulado.

Ao confrontar as informações trazidas no acórdão recorrido com aquela apresentadas na defesa, entendo necessário pontuar que:

1 – A Contribuição exigida em ambas e destacada nos relatórios é a de Salário Educação, estando as demais equivocadamente lançadas no documento anulado.

2. A nulidade decorre do fato de que os sistemas previdenciários não permitiam a exclusão daquelas entidades para as quais o contribuinte apresentara convênios de recolhimento direto.

Para fazê-lo, operacionalmente, o despacho determinou a substituição daquela autuação pela que é objeto do presente litígio.

Assim, com base nestas informações, constata-se que não houve alteração:

- do fato gerador,
- da base de cálculo,
- do sujeito passivo,
- da alíquota efetivamente aplicada

Repise-se que isto fora claramente destacado no acórdão recorrido:

E tanto que a autoridade lançadora do AI anulado observou todos pressupostos intrínsecos da regra matriz de incidência das contribuições que no lançamento substitutivo, ora sob análise, foram utilizados os mesmos documentos comprobatórios, as mesmas planilhas, a mesma descrição dos fatos e dos motivos que ensejaram o lançamento anulado, com a alteração tão somente do código de terceiros de 0079 para 0001, sem que houvesse qualquer alteração no conteúdo fático-jurídico do lançamento substituído.

Ao contrário do entendimento da defesa, o erro na utilização de código de terceiros é de natureza formal, e não material, por guardar relação com as formalidades legais extrínsecas da regra matriz de incidência da contribuição lançada, não vejo qualquer reparo à decisão recorrida

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário interposto, afastada a nulidade suscitada, negando-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria

DOCUMENTO VALIDADO