



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720730/2013-61
ACÓRDÃO	2402-013.489 – 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

DECADÊNCIA. AUTO ANULADO. RECONSTITUIÇÃO NO PRAZO DETERMINADO

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 03-77.087, proferido pela 5ª Turma da DRJ/BSB, que, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, mantendo integralmente o lançamento.

Passa-se à síntese dos fatos relevantes.

Do Lançamento

O crédito tributário foi constituído por meio do Auto de Infração nº 37.390.086-4, lavrado em 03/02/2014, no valor de R\$ 1.987.025,01, referente a contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios decorrentes do grau de incidência de incapacidade laborativa oriunda dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados, relativas às competências 09/2000 a 13/2000 e 03/2001 a 09/2001.

1. Origem do lançamento substituído

O lançamento atual foi efetuado em substituição à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 35.441.859-9, lavrada em 29/11/2001, posteriormente anulada pelo Despacho Decisório nº 119/2011, da DEMAC/RJ, por vício formal.

A nulidade decorreu da constatação, de ofício, de erro na identificação da contribuição social exigida, especificamente quanto ao fundamento legal do débito. Na NFLD original foi utilizada rubrica incorreta (EMP – código 12 / rubrica 1040), relativa à contribuição incidente sobre o total das remunerações pagas a segurados empregados e trabalhadores avulsos, quando o correto seria a rubrica correspondente ao SAT-RAT.

Segundo a autoridade fiscal, tratou-se de vício formal, não sendo possível a correção no sistema informatizado após o cadastramento do débito, o que impôs a anulação do lançamento e a lavratura de auto substitutivo.

2. Histórico processual e parcelamentos

O sujeito passivo foi fiscalizado no período de 25/10/2001 a 29/11/2001, abrangendo as competências de 08/2000 a 10/2001. À época, encontrava-se suspensa a exigibilidade do SAT por força de decisão judicial proferida no Mandado de Segurança nº 98.0030427-4.

Após decisão favorável ao INSS em 02/06/2003, o débito foi incluído em diversos parcelamentos (PAES, PAEX e Lei nº 11.941/2009). Posteriormente, em 23/06/2010, a empresa protocolou pedido de anulação da NFLD, alegando vícios formais e materiais, especialmente ausência de fundamentação legal adequada.

Em 19/07/2011, foi reconhecido vício formal no lançamento original, determinando-se sua anulação e a realização de lançamento substitutivo.

Assim, em 03/02/2014, foi lavrado o presente Auto de Infração, com fundamento no art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212/1991.

O Relatório Fiscal ressalta que o lançamento não se refere à glosa de compensação, mas à constituição de contribuições ao SAT não recolhidas à época por força de decisão judicial.

Da Impugnação

Cientificado em 05/02/2014, o contribuinte apresentou impugnação em 26/02/2014, sustentando, em síntese:

1. **Decadência:**

Defende que, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN).

2. **Natureza do vício:**

Sustenta que o vício que ensejou a anulação da NFLD não foi formal, mas material, razão pela qual não se aplicaria o art. 173, II, do CTN.

3. **Erro na fundamentação legal:**

Argumenta que a utilização de regra matriz de incidência diversa afetou o próprio conteúdo do ato administrativo, caracterizando vício material, pois houve falha na identificação do fato gerador e na motivação do lançamento.

4. **Falta de motivação:**

Alega que a ausência de fundamentação adequada comprometeu requisito essencial do ato administrativo, configurando vício de conteúdo (motivo), e não mera irregularidade formal.

5. **Consequência jurídica:**

Conclui que, sendo material o vício, o prazo decadencial deve ser contado da ocorrência dos fatos geradores, o que implicaria a improcedência do lançamento relativamente às competências anteriores a cinco anos da lavratura do auto substitutivo.

Requeru, ao final, a declaração de improcedência do lançamento.

Do Acórdão Recorrido

A DRJ, por unanimidade, rejeitou os argumentos do contribuinte, nos seguintes termos:

- O auto substitutivo apenas corrigiu vício formal consistente na identificação incorreta do fundamento legal;
- Aplica-se o art. 173, II, do CTN, sendo o prazo decadencial contado da decisão definitiva que anulou o lançamento anterior por vício formal;
- O erro na identificação do dispositivo legal não afetou o núcleo da obrigação tributária.

Assim, a impugnação foi julgada improcedente e o crédito tributário mantido.

A ciência do acórdão ocorreu em 05/10/2017.

Do Recurso Voluntário

No recurso, tempestivamente apresentado (26/10/2017 cfe. fls 464), o contribuinte reitera os argumentos anteriormente deduzidos, especialmente:

- A nulidade reconhecida possui natureza material, e não formal;
- O lançamento original utilizou rubrica e fundamento jurídico relativos a contribuição diversa daquela efetivamente exigida no lançamento substitutivo;
- Houve adoção de regra matriz de incidência distinta, com destinação específica diversa (financiamento da aposentadoria especial e benefícios decorrentes de riscos ambientais do trabalho);
- Não se trata de mero erro na indicação de dispositivo legal, mas de alteração substancial da própria obrigação tributária.

Sustenta, portanto, que o vício comprometeu o conteúdo do lançamento anterior, afastando a aplicação do art. 173, II, do CTN e impondo o reconhecimento da decadência.

Sem contrarrazões.

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 recurso voluntário está limitado à análise de uma questão de razão preliminar, uma vez que o litígio está delimitado na aplicação ou não do disposto no artigo 173,II do CTN, dado que o recorrente alega tratar-se de vício de natureza material, que, em sua análise, resultaria na nulidade da autuação.

Pois bem.

Importa, inicialmente, revisitarmos as distinções que se busca para o presente processo

Erro formal: onde o julgador deve verificar se houve (ou não) prejuízo real ao contraditório (p.ex., falta de elemento acessório, incorreção que não impede defesa) —

Erro material: evidenciar que a falha atingiu o núcleo do lançamento (sujeito passivo, motivação essencial/causa de pedir, critério temporal do fato gerador), exigindo novo lançamento

Dentre as tipologias usuais que ensejam o erro material e que reputamos insanáveis caso decadente o período usual de lançamento

- a) nulidade por sujeito passivo erroneamente identificado
- b) motivação ausente/errônea como vício material.

Assim, para o caso em tela, importa revisitarmos o lançamento que fora anulado (fls 186 a 397)

Na folha 283, do relatório fiscal, observa-se que o objeto do lançamento estava claramente destacado:

Como a empresa não vem recolhendo as contribuições para custeio do seguro de acidente do trabalho de 11/1998 até 09/2001 e considerando que os créditos desta rubrica, relativas ao período de 11/1998 a 08/2000 já foram objeto de lançamento, como foi dito acima e ainda considerando o advento da GFIP a partir de 01/99 com seus reflexos sobre a multa a ser aplicada, esta **notificação refere-se aos créditos dos valores não recolhidos das contribuições para custeio do seguro de acidente do Trabalho - SAT no período de 09/2000 a 09/2001**, devendo a mesma ficar sobrestada na Procuradoria do INSS, aguardando decisão de Tribunal que venha reformar a decisão judicial em vigor ou o trânsito em julgado da questão a fim de evitar a decadência do crédito tributário.

Aquele lançamento se limitava exclusivamente ao SAT (atualmente denominado GILRAT), lançada em virtude de decisão judicial que eximia a recorrente do recolhimento de tal tipo de tributo.

Após a reforma da decisão, este débito fora incluída em diversas modalidades de parcelamento.

Importa destacar que, consultando o lançamento retificador, o mesmo espelha aquele que fora declarado nulo, por vício formal, pela autoridade tributária, o que determinou sua reconstituição, contado prazo decadencial a partir da decisão que anulara a referida autuação.

Um dos princípios adotados por este conselho para reconhecer a nulidade por erro material, no que concerne à capitulação legal deriva, a meu ver, de óbices causados à defesa, que poderiam prejudicar o exercício de suas atribuições a fim de demonstrar direito do contribuinte.

Observe-se que, no caso em comento, o Relatório Fiscal traz claríssima definição do tema objeto do lançamento. Repita-se

“Esta notificação refere-se aos créditos dos valores não recolhidos das contribuições para custeio do Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), no período de 09/2000 a 09/2001”

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 autuante 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:

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 35.441.8599. Por este motivo, defende que não se aplica ao caso o prazo decadencial estipulado Código Tributário Nacional – 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, erro na identificação da contribuição social cobrada, “uma vez que foi comandada a rubrica EMP (item de cobrança código 12 – código da rubrica 1040) – relativa à contribuição incidente sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulso, em vez da rubrica SAT-RAT”.

Ao contrário do entendimento da defesa, o erro na identificação da contribuição cobrada 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.(grifo nosso)

Tem-se que o ato administrativo somente terá validade se observados os pressupostos formais, extrínsecos, mencionado 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, a 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.

Repise-se que o erro na identificação do dispositivo legal infringido 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 fundamento legal da autuação, 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 35.441.859-9.

Assim, diante de tais considerações, uma vez que a nulidade do lançamento consubstanciado na NFLD nº 35.441.859-9 foi motivada por erro na identificação do fundamento legal da contribuição, 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 119/2011), 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 sempre foi SAT/RAT;
2. A autoridade fiscal utilizou, na capitulação legal, o art. 22, I, quando o correto seria art. 22, II da Lei 8.212/91;
3. No relatório, mencionou apenas “art. 22”, sem especificar inciso;

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,
- nem da natureza da exação (sempre SAT/RAT).

Dito isso, importa ressaltar que, conforme demonstrado pelo voto condutor do acórdão recorrido, a revisão do lançamento fora determinada em procedimento de ofício, após sucessivas inclusões e exclusões em parcelamentos.

Inalterada a tipologia do tributo (SAT à época, hoje GILRAT), destaco que a jurisprudência administrativa consolidou entendimento segundo o qual a incorreta indicação do dispositivo legal não enseja nulidade material quando os fatos encontram-se suficientemente descritos e permitem o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido.

O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

O princípio aplicável é o da instrumentalidade das formas, segundo o qual não se declara nulidade sem demonstração de prejuízo.

No caso em análise:

- a descrição fática sempre indicou incidência da contribuição SAT/RAT;
- a defesa teve plena ciência da exigência;
- não houve alteração do conteúdo do lançamento.

Assim, descabida a reforma do acórdão recorrido e a declaração de nulidade.

Importa destacar que, para o caso em tela, fosse o lançamento ora em discussão distinto daquele objeto do reconhecimento de nulidade, afastar-se-ia o disposto no artigo 173, II, e, de fato não haveria a possibilidade de reconstituição do documento.

Estando configurada a nulidade formal, correto o procedimento e sem reparos à decisão recorrida.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário interposto, afastando a nulidade apontada, negando-lhe provimento

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria