



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16832.001038/2009-93
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.301 – 2ª Turma
Sessão de 24 de outubro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ORGAO GESTOR DE MAO- DE-OBRA DO TRABALHO PORTUARIO DOS PORTOS ORGANIZADOS DO RIO DE JANEIRO, ITAGUAI, FORNO E NITER

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

LANÇAMENTO. NULIDADE. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. ERRO NO MÊS DE COMPETÊNCIA PARA EXIGÊNCIA DA GLOSA. VÍCIO DE NATUREZA FORMAL.

A glosa de valores compensados indevidamente deve ocorrer no mês da respectiva competência onde se apurou o recolhimento a menor das contribuições previdenciárias. A eleição de mês diverso pode levar a caracterização de vício formal na medida em que impacta na apuração da multa e acréscimos legais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes (relatora), Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(Assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2402-003.583, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD 37.191.054-4) sobre obrigação tributária principal, relativo à contribuição da empresa levantado através de glosa de compensação, devido a divergências entre os valores declarados e os recolhidos à Seguridade Social, referente ao período de 01/2005 a 12/2005, no valor original de R\$ 1.566.350,57, que acrescido de juros e multa totaliza um valor de R\$ 2.863.288,84.

O Contribuinte apresentou a impugnação, conforme envelope de postagem à fl. 122.

A DRJ, às fls. 183/189, deu procedência à impugnação, para reconhecer a nulidade do auto de infração lavrado, nos termos do art. 53 da Lei nº 9.784/99, determinando a constituição de novo lançamento nos termos legais e informando a interposição de Recurso de Ofício.

O Contribuinte apresentou Recurso Voluntário em relação à constituição de novo lançamento, às fls. 193/195.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 199/205, **DEU PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para, anular o lançamento lavrado por vício material. Ao Recurso de Ofício **NEGOU PROVIMENTO**. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

RECONHECIMENTO DE VÍCIO NA AUTUAÇÃO. ANÁLISE DA NATUREZA DO VÍCIO, SE FORMAL OU MATERIAL. Pretende a Recorrente a reforma da decisão para reconhecimento da natureza material do vício. Assiste razão. Os vícios na quantificação do débito e na indeterminação das competências que originaram os fatos geradores são materiais. A omissão das competências fulminam o critério temporal da hipótese de incidência do tipo tributário, prejudicando sua integridade lógica e afrontando o princípio da Tipicidade Cerrada ou Estrita Legalidade. Trata-se de incorreta formalização

dos fatos que serviram de suporte para a subsunção que originaram a obrigação tributária. Mais ainda a conseqüência do erro de lançamento importa na própria determinação do *quantum debeatur*, prejudicando também materialmente o lançamento. CONVALIDAÇÃO PELA AUTORIDADE JULGADORA. IMPOSSIBILIDADE. Uma vez invalidado (anulado) o ato administrativo, fulminados seus efeitos. Assim, não há que se considerar a possibilidade de a autoridade julgadora reconhecer vícios de ordem material insanáveis no auto de infração e, ao mesmo tempo, determinar a lavratura de novo auto, uma vez que assim o fazendo, estar-se-ia diante de convalidação de ato inconvalidável.

Recursos Voluntário Provido e de Ofício Negado.

Às fls. 207/239, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo divergência jurisprudencial acerca das seguintes matérias: **Ausências de Nulidades**: I) **Quantificação do Débito**. O acórdão recorrido firmou o posicionamento de que, observado erro na quantificação do débito, o lançamento deveria ser anulado por vício material. Em contraposição, o acórdão paradigma considerou que, na hipótese de ser constatado erro na apuração da matéria tributável, deve ser promovida a retificação do lançamento. II) **Erro na Fundamentação Legal**. Lembrando o escólio doutrinário e jurisprudencial de que o autuado se defende dos fatos e não do dispositivo legal que escora o lançamento, os acórdãos paradigmas concluíram pela ausência de motivo para declarar a nulidade do lançamento. Em sentido diverso àquele propugnado pelo v. acórdão atacado, que encampou a tese de que haveria aí razão para a decretação da nulidade, ainda que por vício formal. III) **Determinação das Competências**. Registrou, inicialmente, que não se buscou a identidade das questões de fundo entre os acórdãos confrontados, mas sim a similitude entre as molduras nas quais se desenvolveram os fatos que culminaram ou não com a declaração de nulidade do lançamento. Analisando-se especificamente a decisão atacada e os paradigmas, fica caracterizada a divergência jurisprudencial, pois, enquanto o acórdão recorrido entendeu que o equívoco na descrição dos fatos geradores – no caso, na determinação das competências dos fatos que originaram o débito – ensejaria a decretação da nulidade do lançamento por vício material, os paradigmas concluíram de forma diversa, no sentido de que não há nulidade a ser declarada, pois, durante todo o iter procedimental, sendo percebidos e corrigidos os equívocos verificados, com ciência e possibilidade de o contribuinte defender-se adequadamente, não haveria cerceamento ao direito de ampla defesa, e, conseqüentemente, não subsistiria razão apta a conduzir à nulidade do lançamento. IV) **Natureza do Vício – Determinação das Competências**. Com relação ao tema, há tese subsidiária a ser enfrentada por este colegiado, caso não sufragado o entendimento de que não há nulidade a ser decretada no caso: é a de que, se nulidade porventura há, é por **vício formal**. Os acórdãos confrontados discutiam sobre a preliminar de nulidade do lançamento. Em todos os casos observou-se o equívoco ou mesmo a ausência na descrição (e até mesmo na demonstração de sua ocorrência) dos fatos geradores do lançamento da autuação. Contudo, nada obstante tratem de situações fáticas similares, os acórdãos cotejados chegaram a conclusões diversas, seja quanto à decretação da nulidade, seja especificamente quanto à natureza do vício que ensejou a nulidade do lançamento. Os paradigmas **ou entenderam inexistir razão hábil e suficiente para decretar a nulidade do lançamento, ou entenderam que o vício ensejador da nulidade teria índole formal**. A decisão recorrida, ao revés, decretou a nulidade por vício material. V) **Natureza do Vício – Quantificação do Débito**. Ainda que se entenda pela nulidade do lançamento, a decisão recorrida diverge do entendimento proferido no acórdão paradigma, que consigna que o erro ou mesmo a ausência de demonstrativo de cálculo do valor devido e a falta de preenchimento de algum dos requisitos formais estipulados no art. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72 e/ou art. 142

do CTN, acarreta tão somente a nulidade por vício de forma. Com efeito, tratando-se de vícios na quantificação do débito, seja pela ocorrência de equívoco na sua determinação, seja pela ausência de sua demonstração, enquanto o acórdão recorrido decidiu pela nulidade material, o acórdão paradigma entendeu se tratar de nulidade formal.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, às fls. 242/258, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU PARCIAL SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação as quarta e quinta matérias arguidas: **Nulidade do AI**: com relação à **Natureza do Vício – Determinação das Competências** e quanto à **Natureza do Vício – Quantificação do Débito**.

Às fls. 259/262, em sede de **Reexame Necessário**, o Despacho de Admissibilidade foi mantido em sua íntegra.

À fl. 264, a União informou que não se manifestaria do Despacho de parcial admissibilidade do Recurso Especial.

Cientificado conforme constou à fl. 270, o Contribuinte apresentou **Contrarrazões**, às fls. 274/280, em breve argumentação, reiterando alegações já feitas anteriormente.

Vieram os autos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD 37.191.054-4) sobre obrigação tributária principal, relativo à contribuição da empresa levantado através de glosa de compensação, devido a divergências entre os valores declarados e os recolhidos à Seguridade Social, referente ao período de 01/2005 a 12/2005, no valor original de R\$ 1.566.350,57, que acrescido de juros e multa totaliza um valor de R\$ 2.863.288,84.

O Acórdão recorrido deu provimento ao Recurso Voluntário.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise as seguintes divergências: **Nulidade**: com relação à **Natureza do Vício**.

Para o melhor deslinde da questão é importante observar a questão de prova bem delimitada e decidida pelo acórdão do colegiado *a quo*:

Da análise dos autos e da decisão da DRJ o Auto de Infração lavrado possui os seguintes vícios:

i. vício na determinação das competências dos fatos geradores que originaram o débito, uma vez que, de acordo com as fls. 18 dos autos, a própria fiscalização demonstra que as

compensações ocorreram em competências diferentes (01/2005 a 13/2005);

ii. vício na quantificação do débito, em razão do lançamento ter sido erroneamente realizado todo na competência 01/2005;

iii. vício de ausência de fundamentação legal.

O vício de fundamentação legal (item “iii”) é claramente formal, pelo que não poderia fundamentar a reforma do acórdão.

Entretanto, entendo que os vícios na quantificação do débito e na indeterminação das competências que originaram os fatos geradores são materiais. A omissão das competências fulminam o critério temporal da hipótese de incidência do tipo tributário, prejudicando sua integridade lógica e afrontando o princípio da Tipicidade Cerrada ou Estrita Legalidade. Trata-se de incorreta formalização dos fatos que serviram de suporte para a subsunção que originaram a obrigação tributária.

Mais ainda a conseqüência do erro de lançamento importa na própria determinação do quantum debeatur, prejudicando também materialmente o lançamento. A Fazenda Nacional insurge-se, não quanto a comprovação do elemento de subordinação, mas sim quanto ao apontamento da natureza do vício como material.

A Fazenda Nacional argumenta que o correto seria, nos mesmo termos do paradigma, **anular o lançamento em face de deficiência na atividade da autoridade fiscal**, conceituando, entretanto, tal **vício como formal**, permitirá o reinício do prazo para lançamento, nos termos do art. 173, II, do CTN (relançamento).

Em que pese o argumento da Fazenda Nacional, entendo que o auto de infração padece de deficiência oriunda da ausência de êxito da fiscalização *em demonstrar a correta comprovação do fato gerador, identificando as competências e valores nas quais houve a ocorrência do fato gerador, motivo pelo qual deve ser cancelado o Auto de Infração de obrigação principal, por vício material* o qual **consiste em vício irreparável ao lançamento, eis que materialmente este não se sustenta.**

Isso por que como bem apontado pelo Conselheiro Julio César Vieira Gomes CARF, Processo nº 19994.000022/201032. 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, a descrição do fato precisa demonstrar claramente a ocorrência do fato gerador:

*No caso do ato administrativo de lançamento, o auto de infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. **Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o***

*que a jurisprudência deste Conselho denomina de vício material.
(...)” ()*

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora designada

Em que pese a argumentação exposta pela Relatora, considerando a abrangência da matéria recursal, entendo que o vício apresentado é meramente formal.

Conforme destacado, o recurso tem como objeto discussão acerca da natureza do vício declarado pelo acórdão recorrido no que tange ao fato de a compensação ter sido atribuída, em sua totalidade, na competência do mês 01/2005. Vale lembrar que a turma *a quo* concluiu pela natureza formal do vício relacionado à ausência de fundamentação legal (matéria já transitada em julgado).

Na parte que nos interessa, o acórdão recorrido classificou como material erro apontado pela Delegacia de Julgamento. O erro foi assim descrito pelo órgão julgador de primeira instância (e-fls. 24/25):

Como se pode verificar, o lançamento foi todo realizado na competência 01/2005, conforme Relatório DD - Discriminativo do Débito, fls. 05, e Relatório RL- Relatório de lançamento, fls. 09, descumprindo o Princípio da Competência Contábil, que assim reza:

...

Devido ao fato do lançamento ter sido efetuado desta forma, o cálculo relativo aos acréscimos legais, por conseguinte, apresenta-se em dissonância do estabelecido na legislação de regência, constituindo-se em vício insanável, haja vista o sistema informatizado da Receita federal do Brasil (RFB) não permitir que se proceda às alterações necessárias para que o crédito apurado seja corretamente calculado nesta fase do processo administrativo.

O Colegiado recorrido ao analisar o recurso voluntário neste ponto - atribuição da glosa no mês 01/2005, com a devida vênia, parte da premissa equivocada de que tal erro caracterizou uma omissão do lançamento no apontamento dos fatos e respectivas

competência em que ocorreram a compensação indevida, maculando todo o critério temporal e quantitativo do tributo.

Entretanto, o relatório fiscal de e-fls. 13/19 elaborado pela autoridade competente esclarece que o lançamento decorreu de compensações indevidas realizadas pelas empresas ligadas ao Contribuinte ao longo de todas as competências do ano de 2005. As informações que fundamentaram o lançamento foram obtidas a partir dos dados e valores apontados pelas próprias empresas, tendo sido esclarecido que para identificação dos valores a serem glosados foi levado em consideração as alterações de guias realizadas pelas empresas e a trava do limite de compensação de 30% do valor devido. As planilhas anexas ao lançamento retratam as competências e os valores apurados mensalmente.

Ora, no entender desta Relatora, para definição da natureza do vício - se formal ou material - deve-se analisar a questão sob o foco da existência de erro na norma utilizada para construção do lançamento, melhor dizendo, se o vício apontado maculou a norma introduzida desobedecendo os critérios da regra matriz prevista no dispositivo legal aplicável. Havendo essa hipótese, estaremos diante de vício material.

Tal entendimento se baseia nas lições do Professor Paulo de Barros Carvalho o qual já foi utilizado nesta Câmara Superior no Acórdão 9202-004.329 da lavra do Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior o qual peço vênia para transcrever:

Quanto à distinção entre vício formal e material, alinho-me aqui à corrente que os distingue baseado nas noções de norma introdutora e norma introduzida, de lição de Paulo de Barros Carvalho e muito bem resumida pela Conselheira Celia Maria de Souza Murphy, no âmbito do Acórdão 2101-002.191, de lavra da 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2a. Seção de Julgamento e datado de 15 de maio de 2013, expressis verbis:

"(...)

O tema dos vícios material e formal está intrinsecamente relacionado com o processo de positivação do direito.

Tomamos por premissa que o direito positivo é um sistema de normas, regidas por um princípio unitário, no qual normas jurídicas, seus elementos, relacionados entre si, são inseridas e excluídas a todo instante. As normas jurídicas são inseridas no sistema do direito positivo de acordo com regras que o próprio sistema produz. É uma norma que estipula qual é o órgão autorizado a inserir normas no sistema do direito positivo e qual o procedimento para que isso se faça.

Toda norma jurídica introduzida no sistema do direito positivo o é por meio de uma norma introdutora. As normas sempre andam aos pares: norma introdutora e norma introduzida, tal como leciona Paulo de Barros Carvalho.

A norma introdutora espelha o seu próprio processo de produção; a introduzida regula a uma conduta (que pode ser, inclusive, a produção de outra norma). Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Kelsen, são de direito formal as normas que cuidam da organização e do processo de produção de outras normas; de direito material são as normas que determinam o conteúdo desses atos, isto é, regulam o comportamento humano propriamente dito.

O lançamento, norma jurídica que é, não foge à regra: compõe-se de norma introdutora e norma introduzida. Na norma introdutora fica demonstrado o procedimento que o agente público, autorizado a inserir no ordenamento jurídico a norma individual e concreta que aplica a regra-matriz de incidência tributária, seguiu para produzi-la. A norma introduzida é a própria aplicação da regra-matriz. A primeira norma trata da forma; a segunda, da matéria.

No lançamento, a norma introdutora tem a ver com o procedimento ao qual alude o artigo 142 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e as normas de Direito Administrativo, que se completa com a norma introduzida, que efetivamente aplica a regra-matriz de incidência.

Feitas essas considerações, resta analisar em que ponto se identifica o vício do lançamento perpetrado no presente processo, se no processo de produção do ato administrativo do lançamento ou se na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Se na norma introdutora, trata-se de erro formal; se na norma introduzida, é erro material.

(...)

A regra-matriz de incidência, como ensina Paulo de Barros Carvalho, é norma jurídica em sentido estrito que institui o tributo, e compõe-se de antecedente e conseqüente. No antecedente, temos os critérios material, espacial e temporal. No conseqüente, os critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Analisamos, a seguir, a aplicação de cada um deles no lançamento em debate.

(...)"

No presente caso, o vício apontado está na norma introdutora, a 'eleição' do mês de janeiro como o mês da competência para realização da glosa impacta, como bem destacado pela Delegacia de Julgamento, apenas na apuração da multa e acréscimos legais. Entretanto, tal equívoco não caracteriza erro no apontamento do fato gerador e na regra matriz de incidência do tributo, ou seja, o antecedente e conseqüente da norma de incidência foram devidamente delimitados: contribuição previdência recolhida a menor em razão de compensação indevida realizada pelas empresas no ano de 2005, conforme planilha elaborada a partir dos dados fornecidos pelas próprias empresas. Assim, deve-se concluir pela natureza formal do vício apontado.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri