



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 17883.000464/2008-96
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-003.434 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de outubro de 2013
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente MATOS TEIXEIRA CONST TERRAPLENAGEM LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2004 a 30/06/2004

VÍCIO MATERIAL E FORMAL. DISTINÇÃO.

Quando se relacione à (i) *exteriorização* do lançamento, o vício formal é corrigido como o mero refazimento deste, mediante a correção da forma utilizada - *exteriorização*. Todavia, pode ocorrer do vício se relacionar à (ii) *formalização* da fundamentação (motivação) de fato e de direito, desde que esta não necessite ser alterada substancialmente, apenas aclarada ou depurada. Isso ocorre somente quando a fundamentação (motivação) preexiste, mas não foi devidamente *formalizada*, ou seja, vertida em linguagem adequada nos autos. Uma terceira situação de vício formal, ocorre pela não observação do (iii) *iter* procedimental.

No vício material, há (i) modificação das razões de fato e de direito (motivação) do lançamento ou mesmo (ii) posterior elaboração ou descobrimento pela autoridade fiscal da fundamentação (motivação). Portanto, para que seja suprido, há necessidade de mudança de compreensão, de entendimento ou até mesmo a criação de um novo fundamento para o lançamento anteriormente efetuado, não se restringido a um mero reforço argumentativo ou a transformação em linguagem adequada daquelas razões de fato e de direito (motivação) que haviam dado ensejo ao lançamento.

DECADÊNCIA. VÍCIO FORMAL.

O reconhecimento de vício meramente formal enseja o deslocamento da regra de contagem do prazo decadencial para a previsão do artigo 173, II, do Código Tributário Nacional.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a anulação do lançamento por vício formal, conforme declarado pela decisão de primeira instância.

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Wilson Antonio de Souza Correa, Arlindo da Costa e Silva, Leo Meirelles do Amaral, Fábio Pallaretti Calcini e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou nulo o lançamento, em razão do reconhecimento de erro na classificação do lançamento, quando da emissão dos discriminativos de débito, tendo concluído, destarte, pela ocorrência de vício formal.

Adota-se o relatório do acórdão do órgão *a quo*, que bem resume o quanto consta dos autos:

Trata-se de crédito tributário lançado pela Fiscalização (DEBCAD no 37.187.692-3), apurado com base nos elementos indicados no Relatório Fiscal, pertinente às contribuições previdenciárias relativas à parte da empresa e as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho. O valor do presente lançamento é de R\$ 3.059,95, consolidado em 25 de novembro de 2008.

2. O Relatório Fiscal de fls. 20/24 informa que as contribuições lançadas referem-se a valores apurados relativos pagamento de férias e de rescisões trabalhistas. Os valores lançados, apurados nas rescisões e nos recibos de férias, não foram declarados em GFIP, conforme itens 04 e 18 do referido Relatório Fiscal..

3. Dentro do prazo regulamentar, a Notificada contestou o lançamento através do instrumento de fls. 59 assinada pela sócia da Notificada, alegando que corrigiu a GFIP, em função de terem sido recolhidos valores a maior em relação aos avisos de férias, bem como estando os valores corrigidos conforme estes recibos. Afirma ainda estar encaminhando novas GFIP's para regularizar as declarações relativas às diferenças de rescisões trabalhistas, tendo sido também encaminhadas as novas GPS's.

Como afirmado, a primeira instância julgou nulo o lançamento, em razão do reconhecimento de erro na classificação do lançamento, quando da emissão dos discriminativos de débito, tendo concluído, destarte, pela ocorrência de vício formal. Cientificada da decisão, a recorrente apresentou, tempestivamente, recurso no qual alega, em apertada síntese:

* a decisão recorrida constatou que o autuante aplicou o inciso II do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 antes da modificação ali introduzida pela Lei nº 9.876/99, pela qual a multa a ser aplicada ao caso presente seria maior que aquela lançada no auto de infração. Ocorre que não trata o caso presente de vício formal, mas sim capitulação legal equivocada do lançamento e tal fato não pode ser considerado como vício formal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Vício Formal e Material. Distinção. A controvérsia cinge-se ao reconhecimento da natureza do vício: se formal ou material. Tal questão importa em reconhecimento de interesse recursal ante a sua repercussão em termos de definição do prazo para constituição de novo crédito, na medida em que, no Código Tributário Nacional, há regra expressa de decadência quando da reconstituição de lançamento declarado nulo por vício formal:

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.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

(destaques nossos)

Ou seja, somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício formal; o que implica reconhecer que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterrupção, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, identificando-se o conceito de vício formal, por exclusão, pode-se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos.

Código Civil:

Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade.

É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, citamos a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a 192). Segundo seu magistério, o elemento “forma” comporta duas concepções:

uma restrita, que considera forma como a *exteriorização* do ato administrativo (por exemplo: Auto de Infração) e outra ampla, que inclui *todas as demais formalidades* (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal, etc).

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. A forma é um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento.

Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público, a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do lançamento administrativo, 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. Ao verificar algum vício no lançamento, nem sempre é fácil distinguir se esta relacionado à mera forma ou se atinge a sua substância (vício material).

Antes de buscar um critério adequado a distingui-los, cumpre ressaltar que somente implicam em nulidade do lançamento quando for comprovado o prejuízo à defesa. Ou seja, não havendo a demonstração de prejuízo, incide o brocardo jurídico *pas de nullité sans grief*. Nesse sentido vide REsp 533.082/PR (Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2007, DJ 18/09/2007, p. 281) e Acórdão CARF 9202-003.228 (sessão de 08 de maio de 2014, Relator Elias Sampaio Freire).

Voltando à distinção entre a natureza dos vícios, entendemos que são três as possibilidades de ocorrência de vícios formais:

(i) quando se relacione à *exteriorização* do lançamento, sendo corrigido como o mero refazimento deste, mediante a correção da forma utilizada – *exteriorização*;

(ii) quando se relacione à *formalização* da fundamentação (motivação) de fato e de direito, desde que esta não necessite ser alterada substancialmente, apenas aclarada. Isso ocorre somente quando a fundamentação (motivação) preexiste, mas não foi devidamente *formalizada*, ou seja, vertida em linguagem adequada nos autos;

(iii) quando decorra da não observação de um *iter* procedimental;

Em todas estas situações, a substância permanece inatacada. Havendo algum esclarecimento, este se dará pela mesma fundamentação (motivação) de fato e de direito, que não é alterada e tampouco é apurada após o lançamento. Ela preexiste, mas não foi transformada em linguagem adequada nos autos. Transposto este limite, passa-se da forma para atingir a substância, implicando em vício material.

Como espécime de o vício restrito à *exteriorização* do lançamento, podemos citar a falta de indicação e de assinatura da autoridade fiscal. Apesar de não constar esta conclusão na ementa, é o que se extrai do voto contido no REsp 690.382/PE (Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/10/2009, DJe 04/11/2009).

Para citar uma situação de correção de *formalização* do lançamento, ou seja, de aperfeiçoamento da fundamentação (motivação) de fato e de direito, temos as hipóteses de retificação do lançamento ou de emissão de relatório fiscal complementar, desde que não haja necessidade de alteração substancial, apenas de esclarecimento ou depuração, jamais inovação. Em tais casos, como mencionado, poderá haver convalidação do ato mediante seu refazimento no curso do próprio processo administrativo (art. 59, § 1º, do Decreto nº 70.235/72) ou mesmo a anulação do lançamento, se o vício for de origem e impossível de ser convalidado. Em sentido próximo do que se propõe:

(...)

2. Nos casos em que há lançamento original e lançamento complementar proveniente da fase de diligências no curso do processo administrativo (art. 18, § 3º, do Decreto n. 70.235/72), o **lançamento originalmente efetuado, mesmo que eivado de vício formal, constitui o crédito tributário e interrompe o prazo decadencial para a notificação de lançamento complementar.** Interpretação do art. 173, I, II, e parágrafo único, do CTN. Precedente do extinto Tribunal Federal de Recursos: AC N. 0050216/RS, Quinta Turma, Rel. Min. Justino Ribeiro, julgado em 16.3.1981.

(...)

(REsp 1212658/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/03/2011, DJe 15/03/2011)

Por fim, exemplo de vício de formal relacionado ao *iter* processual ou procedimental são as “aberturas” de prazo para manifestação ou as “cientificações” legalmente exigidas ou que decorram da garantia da ampla defesa e do contraditório:

(...)

3. Se a DCTF apresentada pelo contribuinte é acompanhada da informação de ocorrência de compensação, e tal procedimento é rejeitado pelo Fisco, a **inscrição imediata do valor em dívida ativa mostra-se ilegítima, por vício formal no procedimento estabelecido, que determina a abertura de prazo para o sujeito passivo impugnar a sua negativa.** A existência de vício formal na constituição do crédito tributário atrai a incidência do prazo decadencial disposto no art. 173, II, do CTN.

4. "O prazo a Fazenda pública proceder ao lançamento do crédito tributário, quando houver eventual decisão anulatória judicial ou administrativa relativo ao respectivo lançamento, em virtude da ocorrência de vício formal, inicia-se na data em que tal decisão tornar-se definitiva, na forma do art. 173, II, do CTN" (REsp

1174144/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/4/2010, DJe 13/5/2010).

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1221146/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 11/09/2013)

Assim, somente ocorrerá vício material se houver necessidade de modificação das razões de fato e de direito ou mesmo sua posterior elaboração ou descobrimento pela autoridade fiscal. Para o seu suprimento, há necessidade de mudança de compreensão, de entendimento e não um mero reforço argumentativo ou a transformação em linguagem daquelas razões de fato e de direito que deram ensejo ao lançamento. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento. Daí, concluir-se que restará configurado o vício material quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

O vício material ocorre quando o auto de infração **não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário**, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização...

(Acórdão nº 19200.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO E DESCRIÇÃO DOS FATOS GERADORES. IMPROCEDÊNCIA. VÍCIO MATERIAL, NÃO FORMAL.

A falta de indicação suficiente dos fatos que motivaram o lançamento e da origem do crédito tributário fulmina o lançamento por vício material.

(Acórdão 9202-003.285, sessão de 30 de julho de 2014, 2ª Turma CSRF, Rel. Gustavo Lian Haddad)

RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL.

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 artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do

lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. **O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização**, 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.

(7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE VÍCIO FORMAL LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – **Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas.** Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. **O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial**, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN.

(Acórdão nº 10808.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – ALÍNEA "C" – NÃO-CONHECIMENTO – VIOLAÇÃO DO ART. 173, II, DO CTN – INTELIGÊNCIA – VÍCIO FORMAL – OCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA.

1. O recurso não pode ser conhecido pela alínea "c" do permissivo constitucional, pois não foi realizado o necessário cotejo analítico, bem como não foi apresentado, adequadamente, o dissídio jurisprudencial. Apesar da transcrição de ementa, deixou-se de demonstrar as circunstâncias identificadoras da divergência entre o caso confrontado e o aresto paradigma.

2. O Tribunal de Origem assinalou que a **anulação do lançamento ocorreu por vício material; qual seja, majoração ilegal dos valores venais dos imóveis objeto do processo e aplicação de alíquotas progressivas.**

3. O art. 173, II, do CTN afirma que o lançamento somente ocorre na hipótese de vício formal, ocorrendo, assim, a decadência.

Recurso especial improvido.

(REsp 964.018/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/11/2007, DJ 19/11/2007, p. 225)

Em suma, no vício material, há (i) modificação das razões de fato e de direito (motivação) do lançamento ou mesmo (ii) posterior elaboração ou descobrimento pela autoridade fiscal da fundamentação (motivação). Portanto, para que seja suprido, há necessidade de mudança de compreensão, de entendimento ou até mesmo a criação de um novo fundamento para o lançamento anteriormente efetuado, não se restringido a um mero reforço argumentativo ou a transformação em linguagem adequada daquelas razões de fato e de direito (motivação) que haviam dado ensejo ao lançamento.

De fato, a forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas.

No presente caso, constou do Relatório Fiscal (itens 4 e 18) que as importâncias não foram declaradas em GFIP, e, no item 13 do mesmo relatório, é informado que os percentuais referentes às multas estão relacionados no Anexo “IPC – Instruções para o Contribuinte”. Este, por sua vez, relaciona percentuais de multa de mora que variam de 12% a 25% para pagamento e 14,4% a 30% para parcelamento, de acordo com tabela progressiva a partir da data de autuação. No entanto, de acordo com o que dispunha o § 4º do artigo 35, da Lei 8.212/91, a multa de mora aplicada às contribuições previdenciárias não recolhidas oportunamente pode sofrer uma redução no seu valor caso as mesmas tenham sido declaradas em GFIP, sendo que a não declaração em GFIP implica na aplicação da multa de mora em seu valor integral, ou seja, aqueles previsto no inciso II do citado artigo.

Como destacado na decisão de origem, a discrepância entre o texto legal vigente e as informações repassadas ao contribuinte se deve ao fato de que o DAD — Discriminativo Analítico de Débito declara que o período do levantamento é anterior à implantação da GFIP, descrição evidentemente equivocada, tendo em vista que a mesma foi implantada em novembro de 1999, sendo exigível a partir de 01/99, portanto bem antes do período do débito.

A inserção desta classificação do crédito no sistema originou um Relatório IPC, bem como um cálculo de multa compatível com a redação da Lei 8.212/91 que vigia anteriormente à edição da Lei 9.876/99. Tal circunstância gerou não só prejuízo à recorrente, mas também impossibilidade de correção por incompatibilidade do sistema, conforme relatado nos autos.

Aqui nos importa, no entanto, apenas definir a natureza do referido vício.

Em análise aos autos, constata-se que a fundamentação legal e fática está correta, constando tanto do Relatório Fiscal quanto do Anexo Fundamentos Legais do Débito –

FLD a legislação e o enquadramento correto. Apenas na formalização do débito houve a classificação errônea, que repercutiu nos anexos DAD — Discriminativo Analítico de Débito e IPC — Instruções para o Contribuinte.

Ou seja, não se pretende que a autoridade fiscal altere qualquer fundamento de fato ou de direito do lançamento, mas apenas que corrija a sua forma (classificação do lançamento), razão pela qual entendo se tratar de vício formal.

Pelas razões ora expendidas, CONHEÇO do recurso para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator