



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

Processo nº 18108.001335/2007-97
Recurso nº 258.855 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.634 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente VIAÇÃO NAÇÕES UNIDAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2001 a 31/12/2002

FATO GERADOR. LANÇAMENTO. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.
SUBSUNÇÃO DO FATO À NORMA. VÍCIO. MATERIAL.

Como determina o Código Tributário Nacional (CTN), fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Portanto, cabe os Fisco, em respeito ao devido processo legal, provar, demonstrar a situação em que o fato gerador ocorreu, para que ocorra a certeza da exigência.

No presente caso, não há a descrição da situação definida em lei como fato gerador, motivo da nulidade do lançamento por vício material, já que o vício está relacionado ao conteúdo do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado: I) Por maioria de votos: a) em anular o lançamento, pela existência de vício, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que votou em dar provimento ao recurso; b) em conceituar o vício como material, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que conceituou o vício como formal.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Presidente - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), ADRIANO GONZÁLES SILVÉRIO, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, MAURO JOSE SILVA.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão de primeira instância administrativa, fls. 054 a 072, que julgou procedente o lançamento, oriundo de descumprimento de obrigação tributária legal principal, fl. 001, nos seguintes termos:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. EMPRESA. SAT. FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM RAZÃO DO GRAU DE INCIDÊNCIA DE INCAPACIDADE LABORATIVA DECORRENTE DOS RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO. TERCEIROS. SESI. SENAI. SEBRAE. INCRA. SALÁRIO EDUCAÇÃO. JUROS SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados até o dia dois do mês seguinte ao da competência. (Art. 30, I, "b" da Lei nº 8.212/91).

É legítima a contribuição da empresa, incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês aos segurados empregados, para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho. (Artigo 22, inciso II e alíneas, da Lei nº 8.212/91).

São legítimas as contribuições destinadas a Entidades e Fundos - Terceiros, inteligência do artigo 94 da Lei nº 8.212/91.

Sobre as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS que estejam em atraso incidem juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC e multa de mora, ambos de caráter irrelevável (artigo 34 da Lei nº 8.212/91).

A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de atos normativos é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Para esclarecimento, segundo a fiscalização, de acordo com o Relatório Fiscal (RF), fls. 017 a 019, o lançamento refere-se a contribuições destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga a segurados, correspondentes a contribuição da empresa e as contribuições devidas aos Terceiros.

Segundo o Fisco, fls. 017:

“Foi constituída NFLD (35.744.693-3) em 12/08/2004 decorrente da ação fiscal N 09157315.

A empresa contestou administrativamente alegando, entre outros, que as Guias da Previdência Social (GPS) de 09/2001, pagas por ela e não apresentadas ao longo da ação fiscal, foram erroneamente computadas nos sistemas do INSS, os quais serviram de base para a constituição da NFLD acima citada. Além disso, em 12/2002, por erro imputável ao contribuinte, as GPS referentes ao décimo terceiro salário foram recolhidas como sendo da competência 12/2002 fazendo com que houvesse sobra de recolhimento nesta competência e ausência de recolhimento na "competência" 13/2002.

Diante disto, atendendo ao Serviço de Defesas e Recursos, iniciou-se esta ação fiscal que originou NFLD "COMPLEMENTAR"(35.745.468-5).

...

Em relação a competência 09/2001, por erro de digitação bancaria, o valor devido à outras entidades(campo 9), não foi computado no respectivo campo, mas sim somado ao valor devido à Previdência Social, ou seja, o valor do debito originário(debcad 35.744.693-3) do contribuinte não será alterado mas sim sua composição, de acordo com as tabelas abaixo:

...

Em relação à competência 12/2002, autorizado pelo contribuinte, retificaram-se as GPS erradas, passando-as da competência 12/2002 para a 13/2002. Isto implicou na necessidade de constituição de credito previdenciário na competência 12/2002 e na redução do valor originalmente lançado (debcad 35.744.693-3) referente a competência 13/2002 conforme tabelas abaixo:

Os motivos que ensejaram o lançamento estão descritos no RF e nos demais anexos que configuram o lançamento.

Em 17/01/2005 foi dada ciência à recorrente do lançamento, fls. 023.

Contra o lançamento, a recorrente apresentou impugnação, fls. 025 a 039, acompanhada de anexos, alegando, em síntese, que:

1. A impugnante sofreu em 13/08/04 fiscalização para verificação dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária, parcela do empregador, SAT, INCRA, SESI, SENAI, SEBRAE e Salário Educação, relativamente ao período de junho/00 a maio/04, sendo lavrada a NFLD nº 35.744.693-3;
2. Apresentou impugnação tempestiva objetivando o cancelamento da referida NFLD;
3. Em atendimento à solicitação da fiscalização, procedeu à correção de algumas GPS relativas ao 13º salário para que nas mesmas constasse no campo "competência" a competência 13/2002 e não mais 12/2002;

4. Após isto, foi lavrada a presente NFLD, para regularização dos valores lançados na NFLD nº 35.744.693-3, relativamente às competências 09/2001 e 12/2002, com o desmembramento dos valores referentes às competências 12 e 13;
5. Entende, que, todavia, as irregularidades quanto aos valores apurados como recolhidos a menor permanecem as mesmas, restando, da mesma forma, insubsistente a presente exigência, conforme restará amplamente comprovado a seguir.

A Delegacia analisou o lançamento e a impugnação, julgando procedente o lançamento.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 085 a 0100, acompanhado de anexos, reafirmando os argumentos da sua defesa.

Antes do envio do recurso ao Conselho, para análise e decisão, a Delegacia comandou várias diligências, fls. 0116, 0128, que resultaram em várias respostas do Fisco, fls. 0127, 0131, 0151.

A Delegacia não determinou a ciência da interessada sobre as diligências procedidas e não concedeu prazo para apresentação de argumentos pela recorrente.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão, fls. 0154.

A Segunda Turma, da Segunda Seção, do CARF, analisou os autos e decidiu converter o julgamento em diligência, a fim de que fosse dada ciência ao sujeito passivo sobre a diligência e seus resultados.

A Delegacia – a fim de respeitar os Princípios da Ampla Defesa e do Contraditório - encaminhou os pronunciamentos fiscais à recorrente e reabriu seu prazo para defesa.

A recorrente apresentou argumentações, acompanhada de anexos.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão;

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator

Sendo tempestivo, conheço do recurso.

Quanto às preliminares, há questão a ser analisada.

Não há no lançamento, em lugar algum, requisitos básicos para o mínimo de clareza, certeza e liquidez, conforme determina o Código Tributário Nacional (CTN).

CTN:

*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.

Na análise dos autos, não conseguimos identificar a ocorrência do fato gerador, nem determinar a matéria tributável.

Ou seja, não há como compreender como ocorreu o fato gerador e qual o motivo da exigência da obrigação tributária principal.

Ressalte-se a definição de fato gerador, expressa no CTN:

CTN:

*“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal **é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.**”*

Na leitura integral e reiterada do RF não conseguimos compreender qual foi a **“situação definida em lei como necessária e suficiente para que ocorresse o fato gerador”**.

Em nosso entender, buscar, nesse momento, alegações para fundamentar este lançamento seria contrariar a determinação do Art. 142 do CTN, acima, além de desrespeitar o devido processo legal, em que o acusado tem direito a ter completa, clara e precisa informação sobre o que está sendo acusado.

Portanto, o presente lançamento está maculado por vício em sua constituição, vício este de natureza material.

É material o vício em questão, pois nos 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, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.¹

Segundo a mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções:

- A) **Restrita**, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração); e
- B) **Ampla**, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto.

Forma é 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.

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 ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição, da exteriorização, do crédito tributário.

Já 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 e corresponde ao conteúdo do ato administrativo, seu objeto.

Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza absoluta 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**:

“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a 192, digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

*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) Por sua vez, o **vício material** do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.*

...

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2000

DECADÊNCIA. O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES.

Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme artigo 32, Inciso IV e §50, da Lei nº 8.212/91.

DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O lançamento deve evidenciar a ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, sob pena de nulidade por vício material. (Acórdão 2302-002.258, de 22/11/2012, Relatora: Liège Lacroix Thomasi)

Para ratificar esse entendimento destaca-se a doutrina de Leandro Paulsen (Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 9ª ed., pág. 01112):

“Vício Formal x vício material. Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento a ao documento que tenha

formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da Lei.”

Ambos os vícios, formal e material, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é a diferença esclarecida acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo a partir da decisão apenas quando o vício é formal, como determina o II, Art. 173 do CTN, pois não há dúvida no lançamento de que o fato gerador existiu.

O rigor da forma como requisito de validade gera um grande número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Código Tributário Nacional (CTN) a regra de novo prazo para contagem de decadência a partir da decisão, a fim de realização de lançamento substitutivo ao anterior, quando anulado por simples vício na formalização.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da certeza da responsabilidade e da existência do fato gerador. 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.

Por todo o exposto, entendo como material o vício presente na correta descrição do fato gerador.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, voto em ANULAR O LANÇAMENTO, pela ocorrência de vício material, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira