



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18108.001341/2007-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.271 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2021
Recorrente ASSOCIACAO O RAIAR DO SOL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2000 a 31/12/2001

LANÇAMENTO ANTERIOR ANULADO. CARACTERIZAÇÃO DO VÍCIO.

Considerando que o lançamento substituído foi anulado por um erro de informação no sistema que em nada contaminava os elementos intrínsecos ao lançamento (não houve falha quanto à determinação da materialidade tributária), tem-se que ocorreu uma nulidade por vício formal.

NULIDADE PROVOCADA POR VÍCIO FORMAL. PRAZO DECADENCIAL.

Na hipótese de anulação do lançamento por vício formal, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado o lançamento anteriormente efetuado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário, por este não tratar de forma expressa as razões de seu inconformismo. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Debora Fófano dos Santos, Savio Salomão de Almeida Nobrega, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente o conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 138/139, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo I/SP de fls. 121/131, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente a parte dos segurados empregados, conforme descrito na NFLD nº 37.125.586-4, de fls. 03/36, lavrado em 19/11/2007, referente ao período de 01/04/1999 a 31/12/2001, com ciência da RECORRENTE em 30/11/2007, conforme AR de fls. 46/47.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 38.533,47, já acrescido de juros (até a lavratura) e multa de mora.

De acordo com o relatório de notificação fiscal de lançamento do débito (fls. 42/44), o presente lançamento se refere às contribuições devidas à Seguridade Social, , parte dos segurados, as quais foram arrecadas pela empresa RECORRENTE mediante desconto na remuneração de seus empregados, mas não repassadas para seguridade social, no período fiscalizado de 04/1999 a 05/2000, 08/2000 a 09/2000, 12/2000 e 01/2001 a 13/2001.

A autoridade fiscal informou que a situação descrita configura, em tese, a prática de crime previsto no art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91 e no art. 168-A, parágrafo 1º, inciso I, do Código Penal, acrescido pela Lei 9.983/00, motivo pelo qual foi objeto de Representação Fiscal para Fins Penais.

Dispõe a fiscalização que o débito foi apurado com base nas folhas de pagamento e GFIPs da RECORRENTE, onde verificou valores descontados dos empregados e não repassados à Seguridade Social.

Os fatos geradores desta NFLD foram discriminados no relatório de levantamento intitulado “N3 – Desconto Segurados GFIP”, declarado em GFIP com redução de multa, que compreende os valores retidos dos empregados.

A fiscalização informa que foram abatidas do presente débito as contribuições recolhidas mediante as guias de recolhimento exibidas pelo contribuinte, conforme discriminado no RADA.

Por fim, a fiscalização alega que esta NFLD substitui a NFLD nº 35.798.774-8, para o período de 04/1999 até 13/2001 (nesta nova NFLD somente ocorreu alteração do período do debito). Além disto, para o período de 01/2002 a 03/2004, foi lavrada a NFLD nº 37.125.587-2, também em substituição a NFLD originária anteriormente mencionada.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 50/53 em 18/12/2007. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em São Paulo I/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

DA IMPUGNAÇÃO

2. A empresa foi devidamente cientificada por AR, datado de 30/11/2007, fls. 43 verso, apresentando defesa tempestiva em 18/12/2007, conforme se verifica as fls.46/49, alegando em síntese que:

2.1. o objeto do presente processo é o mesmo que se encontra na 5ª Vara Criminal de São Paulo — Capital (Inquérito Policial n.º 14-0494/04 e do Processo n.º 2004.61.81.009139-8), que tem como teor a omissão de repasse à Previdência Social, período 01/95 a 12/1998 e 01/99 a 02/05, verificada mediante lavratura das NFLD's n.º35.798.774-8 (R\$45.197,78) e n.º35.798.772-1 (R\$ 61.577,32). Dessa forma, solicita a aplicação da Portaria n.º 520/2004, com renúncia a via administrativa, visto que o objeto do processo, ora impugnado, é idêntico ao dos autos da 5ª Vara Criminal;

2.2. o processo em questão apresenta algumas nulidades, tais como: a) o TIAF o MPF, constam erroneamente o período de 01/99 a 04/04, quando o correto seria 04/99 a 03/04, conforme o relatório da notificação e demais documentos; b) o relatório da NFLD no item 4 informa que os elementos examinados foram: folha de pagamento, GFIP e guias de recolhimento, enquanto o TEAF consta apenas a GFIP e outros documentos; e c) o relatório de Notificação, apresenta a data final de 13/01, quando a correta é 12/01;

2.3. salienta ainda, que diante da identidade dos objetos do presente processo e dos autos da 5ª Vara Criminal de São Paulo e das nulidades apontadas, solicita que o processo, ora impugnado seja julgado nulo, com cancelamento do suposto crédito;

2.4. no mérito, esclarece que já efetuou os pagamentos das contribuições previdenciárias referentes aos anos de 2000 e 2001, conforme comprovantes anexos, e o ano 1999 está pagando parcelado.

DO PEDIDO

3. Requer ao final, que as preliminares de renúncia e nulidade sejam acatadas, bem com a alegação de mérito, julgando nulo o processo e cancelando o suposto lançamento, com conseqüente arquivamento.

3.1. E ainda, solicita provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, como testemunhal, documental, pericial e por presunção.

Da Decisão da DRJ convertendo o julgamento em diligência

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, a DRJ em São Paulo I/SP entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, conforme resolução de fls. 90/91, nos seguintes termos:

4. Diante do acima exposto, entende-se que o relatório fiscal da presente NFLD deve ser complementado, com as seguintes informações: **qual a razão da anulação da NFLD n.º 35.798.774-8 e porque a soma das NFLD's substitutivas estão lançadas com valor menor que a NFLD anulada.**

4.1. Por fim, o item 3.1.1., deste despacho, deve ser esclarecido, em razão da dúvida levantada quanto a ciência do contribuinte no que toca a nulidade da NFLD n.º 35.798.774-8, devendo ser adotadas as providências para que o mesmo seja cientificado, se for o caso.

Nestes termos,

5. Encaminho os autos ao Presidente da 14ª Turma de Julgamento com proposta de remessa dos autos à DEFIS — DELEGACIA DE FISCALIZAÇÃO, para elaboração de **Relatório Fiscal Complementar e esclarecimento da dúvida levantada no item 4.1**, em seguida, deve ser dada ciência ao Contribuinte do relatório fiscal complementar e da nulidade da NFLD nº 35.798.774-8(**caso a empresa não tenha sido cientificada**), bem como do presente Despacho com abertura de prazo de 10 dias para manifestação.

Em resposta, a fiscalização apresentou o relatório complementar da notificação fiscal de débito, de fls. 101/102, informando o que segue:

[...]

A NFLD Nº 35.798.774-8 foi tornada nula por causa da classificação equivocada do documento de débito (declarado ou não em GFIP) e por não estar cadastrada no Sistema Informatizado com código compatível do tipo de débito apurado, conforme Decisão Notificação n.º 21.401.4/0226/2007 de 19/04/2007.

[...]

2.1. Foi juntada cópia do Aviso de Recebimento-AR da entrega pelo correio, da ciência da nulidade da NFLD Nº 35.798.774-8, comprovando assim que o contribuinte foi cientificado em 29/05/2007.

2.3. Em relação ao questionamento contido no item 3.2 do Despacho 68, da 14ª Turma da DRJ/SPOI, esclarecemos que o motivo que levou o valor da somatória das NFLD's 37.125.586-4 e 37.125.587-2 ser inferior ao valor da NFLD 35.798.774- 8, anulada, foi a apresentação de GPS recolhidas espontaneamente pela entidade, para as competências 01 a 03/1999 e 02/2005, após a lavratura da NFLD anulada e antes da lavratura das NFLD substitutivas, bem como a apresentação dos comprovantes de pagamento do Salário Família, nas competências 04/2004 e 07/2004 a 02/2005, regularizando integralmente o débito apurado inicialmente nas respectivas competências da NFLD anulada.

Devidamente intimada em 30/10/2009, a RECORRENTE apresentou manifestação às fls. 105/106, argumentando que o presente lançamento deve ser cancelado, pois se encontra eivado de nulidades e sem os esclarecimentos e fatos solicitados pela 14ª Turma de Julgamento, violando, portanto, o direito do contraditório e da ampla defesa do contribuinte. No mérito alega que o relatório complementar não responde com precisão as indagações da 14ª Turma de Julgamento, deixando de esclarecer a realidade dos fatos e da própria decisão de nulidade (Debcad nº 35.798.774-4), com violação ao direito de defesa do contribuinte. Dessa forma, caso não seja encerrado este procedimento administrativo pelas nulidades apontadas, principalmente pela violação ao direito de defesa, requer o acatamento de todo o pedido constante da defesa anterior.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em São Paulo I/SP julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 121/131):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1999 a 31/12/2001

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE DO STF. Com a publicação do enunciado da Súmula Vinculante nº 8 do STF que declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que estabeleciam o prazo decenal para constituição e cobrança dos créditos, a matéria passa a ser regida pelo Código Tributário Nacional. É pacífico o entendimento de que as contribuições de Terceiros são de natureza tributária e também se sujeitam ao prazo decadencial previsto no CTN.

SUPERVENIÊNCIA DE PARECER. O Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008 aprovado pelo Sr. Ministro do Estado da Fazenda vincula a Secretaria da Receita Federal do Brasil à tese jurídica fixada (art. 42 da Lei Complementar nº 73/1993).

RENÚNCIA A VIA ADMINISTRATIVA.INEXISTÊNCIA: A renúncia a via administrativa somente ocorrerá caso exista identidade nos objetos dos pedidos existente no processo administrativo e no judicial, proposto pelo contribuinte (art.126, §3º da Lei nº 8.213/91 c/c o art.307 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99)

CERCEAMENTO DE DEFESA. Não há que se cogitar em violação aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, quando o lançamento fiscal observou todos atos e normas previstos na legislação pertinente e o contribuinte foi devidamente cientificado de todos eles, com oportunidade de defesa (art.5º, LV da CF).

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. Considera-se salário-de-contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Art. 28 da Lei 8.212/91.

CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS. A empresa é obrigada a arrecadar e recolher as contribuições dos segurados empregados (art.20 da Lei de Custeio), descontando-as da respectiva remuneração, sendo que o desconto sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de recolher ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei. Art. 30,1, alíneas a e b ; art. 33, § 5º, ambos da Lei 8.212/91. JUNTADA DE DOCUMENTOS. A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as situações elencadas no art. 16, §4º do Decreto nº70.235/72.

PEDIDO DE PERÍCIA. A perícia solicitada pela empresa deve expor os motivos que a justifique, com a formulação dos quesitos referente aos exames desejados, considerando não formulado o pedido que não preenche o disposto no art. 16, IV do Decreto 70.235/72.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ entendeu pela decadência de parte do lançamento tributário, qual seja, das competências compreendidas no período de 04/1999 a 04/2000, em razão do transcurso de mais de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador, contado nos termos do art. 150, §4º, do CTN, e a ciência do contribuinte do lançamento original (NFLD 35.798.774-4), que ocorreu em 12/05/2005.

Entendeu que o prazo decadencial para efetuar este lançamento substitutivo seria contando nos termos do art. 173, II, do CTN, pois houve nulidade formal da NFLD 35.798.774-4.

Assim, em virtude da decadência, alterou-se o valor principal, originariamente lançado, de R\$ 16.332,08 para R\$ 6.169,39, acrescido de juros e multa de mora.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 24/05/2010, conforme AR de fl. 137, apresentou o recurso voluntário de fls. 138/139 em 21/06/2010.

Em suas razões, requer a aplicação da Súmula nº 08 do STF e do CTN quanto a prescrição e decadência na cobrança presente débito.

Destarte, requer que sejam reconhecidos a decadência e a prescrição de todo o período englobado na NFLD nº 35.798.774-8 consolidada em 10/05/2005, anulada pelo órgão, e como consequência o período da substitutiva NFLD nº 37.125.586-4 consolidada em 19/11/2007, do presente processo administrativo, tendo em vista o prazo decadencial de 05 anos conforme CTN e Súmula Vinculante nº 08 do STF. Esclarece que o prazo para cobrança da presente dívida, conforme legislação, iniciou-se no ano seguinte ao fato gerador, ou seja, no ano de 2000. Esclarece ainda que em sendo a NFLD nº 35.798.774-8 inteiramente anulada, inclusive o período de apuração, também deverá o ser a NFLD substitutiva, vez que se trata de igual período que a anulada, o que desde já requer.

Ao final, requer revisão de toda a matéria elencada nas impugnações do contribuinte.

Diante do exposto, requer o cancelamento do presente débito.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Decadência

Alega o contribuinte que os débitos objeto do presente processo administrativo foram fulminados pela decadência. Segundo o contribuinte, os débitos dizem respeito ao fato gerador ocorridos entre 1999 e 2001, que foi inicialmente englobado pela NFLD nº 35.798.774-8 em 2005, e após a anulação deste débito, foi novamente consolidado em 19/11/2007, portanto, já havia transcorrido o prazo de 5 anos previsto na súmula nº 8 do STF entre a ocorrência dos fatos geradores e a ciência do RECORRENTE.

De início, deixo de tecer maiores comentários sobre a aplicação da súmula vinculante nº 8 do STF, haja vista que a DRJ acatou tal posicionamento, reconhecendo a decadência quinquenal das contribuições para seguridade social.

Ademais, neste ponto, importante ressaltar que as razões atinentes à NFLD 35.798.774-8 (já anulada) pouco importam para o caso em questão. A defesa deve se restringir a um único processo de débito, não sendo pertinente abordar nestes autos, que se referem à NFLD 37.125.586-4, questões relativas à NFLD 35.798.774-8.

As razões de defesa quanto à NFLD 35.798.774-8 foram feitas por intermédio da impugnação constante no respectivo processo, a qual já foi analisada e julgada em instância administrativa, tendo ocorrido a nulidade da referida NFLD, o que originou a lavratura das NFLDs substitutivas 37.125.587-2 e 37.125.586-4 (esta última objeto deste processo).

Em síntese, para o deslinde da presente controvérsia resta saber se a anulação da NFLD nº 35.798.774-8 se deu por vícios formais ou materiais.

Como cediço, o art. 173, II do Código Tributário Nacional (“CTN”), estipula que o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário se extingue após 5 (cinco) anos da data em que se tornar definitiva a decisão que anulou, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Resta, pois, a questão: a anulação da NFDL nº 35.442.277-4 foi decorrência de vício formal ou material do lançamento?

Posto que, se o vício for de natureza formal, é possível a contagem do prazo decadencial nos termos do art. 173, inciso II, do CTN, caso contrário, apenas poderia haver relançamento caso existisse prazo decadencial contado nos termos do art. 150, § 4º ou 173, I, ambos do CTN, a depender da existência ou não de pagamento prévio.

Neste sentido, é oportuno analisar o voto do julgador Rafael Vidal de Araújo, conselheiro da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferido no acórdão nº 9101-002.713 (03/04/2017), *in verbis*:

Para o Direito Tributário, essa questão de compreender e identificar se o vício é formal ou material tem grande relevância, porque o Código Tributário Nacional CTN, nos casos de vício formal, prolonga o prazo de decadência para constituição de crédito tributário, nos termos de seu art. 173, II:

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

I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

Os prazos de decadência tem a função de trazer segurança e estabilidade para as relações jurídicas, e é razoável admitir que o prolongamento desse prazo em favor do Fisco, em razão de erro por ele mesmo cometido, deve abranger vícios de menor gravidade.

Com efeito, o sentido do CTN não é prolongar a decadência para todo o tipo de crédito tributário, mas apenas para aqueles que tenha sido anulados por ocorrência de "vício formal" em sua constituição.

Nem sempre é tarefa fácil distinguir o vício formal do vício material, dadas as inúmeras circunstâncias e combinações em que eles podem se apresentar.

O problema é que os requisitos de forma não são um fim em si mesmo. Eles existem para resguardar valores. É a chamada instrumentalidade das formas, e isso às vezes cria linhas muito tênues de divisa entre o aspecto formal e o aspecto substancial das relações jurídicas.

É esse o contexto quando se afirma que não há nulidade sem prejuízo da parte. Nesse sentido, vale trazer à baila as palavras de Leandro Paulsen:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo. (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

A Lei nº 4.717/1965 (Lei da Ação Popular), ao tratar da anulação de atos lesivos ao patrimônio público, permite, em seu art. 2º, uma análise comparativa entre os diferentes elementos que compõe o ato administrativo (competência, forma, objeto, motivo e finalidade):

Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;
- b) vício de forma;**
- c) ilegalidade do objeto;
- d) inexistência dos motivos;
- e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

- a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;

b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;

c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;

d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;

e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.”
(grifos acrescidos)

Pela enumeração dos elementos que compõe o ato administrativo, já se pode visualizar o que se distingue da forma, ou seja, o que não deve ser confundido com a aspecto formal do ato (a competência, o objeto, o motivo e a finalidade).

No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato.

O vício formal não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode referir-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico-tributária.

O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/ conteúdo da relação jurídico-tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. CTN, art. 142).

Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanear o vício detectado, é um referencial bastante útil para se examinar a espécie do vício.

Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o vício é formal. Isso é um sinal de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico-tributária.

Há uma decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Acórdão nº 9101 00.955, que explicita bem esse aspecto:

Acórdão nº 910100.955

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000 NULIDADE DO LANÇAMENTO.

VÍCIO MATERIAL. 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 art. 142 do Código Tributário Nacional — CTN, por serem elementos fundamentais, intrínsecos, do

lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto, antecedem e são preparatórios à formalização do crédito tributário, 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.

[...] Voto [...]

Como visto, há um ponto comum em todos os mestres citados: o lançamento substitutivo só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida no lançamento primitivo. Neste plano, haveria uma espécie de proteção ao crédito público já formalizado, mas contaminado por um vício de forma que o torna inexecutível.... Bem sopesada, percebe-se que a regra especial do artigo 173, II, do CTN, impede que a forma prevaleça sobre o fundo. [...] [...]

4.0 VÍCIO FORMAL NÃO ADMITE INVESTIGAÇÕES ADICIONAIS

Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Deveras, como visto anteriormente, a adoção da regra especial de decadência prevista no artigo 173, II, do CTN, no plano do vício formal, que autoriza um segundo lançamento sobre o mesmo fato, exige que a obrigação tributária tenha sido plenamente definida no primeiro lançamento. Vale dizer, para usar as palavras já transcritas do Mestre Ives Gandra Martins, o segundo lançamento visa "preservar um direito já previamente qualificado, mas inexecutível pelo vício formal detectado".

Ora, se o direito já estava previamente qualificado, o segundo lançamento, suprida a formalidade antes não observada, deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento. [...]

O fato é que se houver inovação na parte substancial do lançamento (seja através de um lançamento complementar, seja através do resultado de uma diligência), não há como sustentar que a nulidade então existente decorria de vício formal.

Percebe-se, do voto acima transcrito, que os critérios relevantes para determinar se a nulidade foi de caráter formal ou material são: os vícios formais são aqueles relacionados aos elementos extrínsecos ao lançamento, ao passo em que os vícios materiais são aqueles relacionados aos elementos intrínsecos ao mesmo.

São entendidos como elementos intrínsecos ao lançamento os critérios os elementos vinculados ao conteúdo do auto de infração, tendentes a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, em síntese, os elementos constitutivos necessários ao lançamento, nos moldes previstos no art. 142 do CTN, abaixo transcrito:

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. (Grifou-se)

Neste sentido, merece uma análise mais profunda o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, que elenca uma série de requisitos cuja ausência podem implicar em nulidade do auto de infração, *in verbis*:

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

Percebe-se que neste artigo existem algumas condições para o lançamento extrínsecas à materialidade tributária, dentre eles o local, a data e a hora da lavratura, a assinatura do autuante e a indicação do cargo, função ou número de matrícula, elementos essenciais mas que não se confundem com a materialidade tributária, posto que todos os critérios necessários para que o contribuinte identifique o tributo devido e exerça sua ampla defesa estão contidas no lançamento.

Por sua vez, o mesmo decreto elenca alguns elementos intrínsecos à determinação da materialidade tributária, dentro os quais se destaca a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, condições que, sem sua presença, resta configurado o cerceamento ao direito de defesa.

Neste sentido, é relevante o critério utilizado pela jurisprudência para verificar se a nulidade é de caráter formal ou material, qual seja, a averiguação da possibilidade de refazer o lançamento sem alterar em nada o seu conteúdo: se for possível refazer o lançamento sem alterar seu conteúdo, há nulidade formal, caso não seja, a nulidade é de caráter material.

Merece destaque os precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais neste sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 1997 NULIDADE. **CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E AUSÊNCIA DE REQUISITOS FUNDAMENTAIS NO AUTO DE INFRAÇÃO. É nulo por vício material o lançamento que não atende os requisitos de ordem**

pública contidos nos artigos 142 do Código Tributário Nacional e 10 do Decreto n. 70.235/72 (PAF). (CSRF – 1ª Turma Acórdão nº 9101-004.215, de 4/6/2019)

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL. **Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo** de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. O procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento. **A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico-tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório. Não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato. Além disso, o Decreto nº 70.235/72, em seus artigos 59 e 60, deixa bastante claro que não cabe saneamento de vício** (para fins de convalidação do ato) nos casos de nulidade por preterição do direito de defesa. Não há como reconhecer a ocorrência de vício formal. A regra do art. 173, II, do CTN não é aplicável à situação sob exame para fins de alongar o prazo decadencial em favor do Fisco. (CSRF Acórdão nº 9101-002.713, 3/4/2017)

No presente caso, conforme informação da fiscalização apresentada em resposta à diligência determinada pela DRJ, a NFLD nº 35.798.774-8 (originária) foi anulada por causa de uma classificação equivocada do documento de débito (declarado ou não em GFIP) e por não estar cadastrada no Sistema Informatizado com código compatível com o tipo de débito apurado, (fl. 101):

(...)

A NFLD Nº 35.798.774-8 foi tornada nula por causa da classificação equivocada do documento de débito (declarado ou não em GFIP) e por não estar cadastrada no Sistema Informatizado com código compatível do tipo de débito apurado, conforme Decisão Notificação n.º 21.401.4/0226/2007 de 19/04/2007.

Da leitura da decisão que determinou a anulação, verifica-se que a nulidade foi ocasionada em razão da ausência, no campo “Classificação do Documento” da expressão “Apropriação Indébita Previdenciária”, o que resultou na ausência da respectiva identificação dos dispositivos legais que regem a matéria, e tal informação era fundamental para obstar um possível parcelamento do débito, por exemplo, que poderia ser concedido indevidamente. Assim, decidiu-se por anular o lançamento em razão da impossibilidade de efetuar qualquer saneamento do erro nos sistemas informatizados, que não permitem a inclusão de fundamentação legal. Caso fosse mantido o erro, a CDA seria emitida com o mesmo vício, o que a tornaria passível de nulidade em razão da ausência de certeza e liquidez. Veja-se o trecho do voto que determinou a anulação (fls. 96/98):

9. Todavia, efetuando uma análise mais acurada nos autos, constata-se que, muito embora os valores lançados se refiram a contribuições retidas dos segurados empregados e não recolhidas, a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD foi lavrada com a ausência, no campo "Classificação do Documento", do Discriminativo Analítico de Débito — DAD (f. 1. 4), da expressão "Apropriação Indébita Previdenciária", resultando, conseqüentemente, na emissão do Relatório Fundamentos Legais do Débito - FLD sem constar os dispositivos legais que regem a respectiva matéria, razão pela qual a NFLD deve ser anulada em vista da impossibilidade de

qualquer saneamento nos sistemas informatizados de cobrança da Secretaria da Receita Previdenciária - SRP.

10. Considerando que a ausência da fundamentação legal referente à apropriação indébita não tem o condão de obstar um possível parcelamento do débito, que poderia ser concedido indevidamente, conforme preconiza o § 19º, art. 38 da Lei nº 8.212/91.

11. A correta informação da fundamentação legal do débito é requisito indispensável à regularidade da lavratura da NFLD. O erro ou a sua ausência enseja a nulidade do lançamento fiscal, visto que ainda que fosse possível informar o sujeito passivo sobre a correta fundamentação legal do débito através de Relatório Fiscal Complementar, tecnicamente, constitui-se vício insanável do lançamento, em face do impedimento apresentado pelos sistemas informatizados da SRP que não permitem a inclusão ou a alteração de fundamentação legal, repassando-a, automaticamente, ao sistema informatizado da Procuradoria Federal Especializada do INSS, com efeito direto na Certidão da Dívida Ativa — CDA que, por consequência, será emitido incorretamente.

12. Neste sentido, numa eventual fase de execução pela Procuradoria, a Certidão da Dívida Ativa – CDA, que teve seus fundamentos legais importados dos sistemas informatizados da SRP, restará viciada e imprestável pois, contendo fundamentação legal incorreta, o lançamento não pode oferecer o atributo da certeza e liquidez, ficando passível de arguição de nulidade pelo sujeito passivo.

13. Assim, não obstante a Informação Fiscal resultado da diligência que, se manifestou no sentido de retificar o crédito previdenciário lançado na presente NFLD, cumpre informar que a mesma contém vícios insanáveis e não se reveste da imprescindível legalidade, inviabilizando o seu saneamento em razão de **motivos técnicos** acima citados, restando necessário seja declarada, de ofício, a sua nulidade, com fundamento no art. 53, da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, combinado com o § único do art. 32 da Portaria MPS nº 520, de 19/05/2004, que trata do contencioso administrativo no âmbito previdenciário, abaixo transcrito:

(...)

16. Considerando que esta Decisão **ateve-se apenas aos aspectos de formalização do lançamento fiscal**, razão pela qual não serão discutidas as questões objeto da impugnação.

Como é possível observar, a autoridade julgadora decidiu por anular o lançamento por uma ausência no campo “Classificação do Documento” (não ter informado que houve apropriação indébita), que provocou a falta da fundamentação legal atinente a tal fato; e esta deficiência nos sistemas informatizados iria acompanhar o lançamento até a sua inclusão em Dívida Ativa, pois não era possível alterar a fundamentação legal para fazer incluir os dispositivos que tratam da apropriação indébita a fim de dar o devido tratamento ao lançamento.

Assim, o vício que provocou a anulação da NFLD nº 35.798.774-8 foi um vício técnico-sistêmico; um erro de informação no sistema que em nada contaminava os elementos intrínsecos ao lançamento. Ou seja, não houve falha quanto à determinação da materialidade tributária.

O problema não estava no núcleo da relação jurídico-tributária. Tanto que o lançamento foi repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o que denota que a nulidade foi provocada por um vício formal.

Ademais, a própria Decisão-Notificação nº 21.401.4/0226/2007 dispõe no seu item 16 que aquele julgamento que anulou a NFLD nº 35.798.774-8 “*ateve-se apenas aos aspectos de formalização do lançamento fiscal*” (fl. 98), transparecendo que o vício ocasionador da nulidade foi de ordem formal, e não material. Portanto, eventuais inconformismos quanto ao tipo do vício ensejador da nulidade deveriam ser tratados nos autos do processo anteriormente anulado e não nestes autos.

Sendo assim, resta claro que a NFLD nº 35.798.774-8 foi anulada por vício formal, o que atrai a regra de contagem decadencial do art. 173, II, do CTN:

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 exposto, a Decisão-Notificação nº 21.401.4/0226/2007 que anulou a NFLD nº 35.798.774-8 foi proferida em 19/04/2007 (fl. 99), com ciência da RECORRENTE em 29/05/2007 (fl. 100). Sendo assim, o lançamento objeto deste processo foi realizado dentro do lustro decadencial contado da data em que se tornou definitiva a Decisão-Notificação nº 21.401.4/0226/2007, uma vez que a RECORRENTE tomou ciência do presente lançamento em 30/11/2007 (fl. 46).

Portanto, no presente caso, não há que se falar em decadência de quaisquer competência além daquelas já consideradas decaídas (e extintas) pela DRJ de origem, devendo ser mantido o lançamento em relação às competências 05/2000 a 13/2001.

Demais razões. Ausência de defesa específica. Não conhecimento

Ao final de seu recurso, a contribuinte solicitou a revisão da decisão recorrida com base nas razões elencadas em suas impugnações, conforme abaixo transcrito (fl. 139):

Ademais, requer que toda a matéria elencada nas impugnações do contribuinte nos presentes autos e na decisão da 14ª Turma – SPO I, seja revista por esse conselho, principalmente as matérias de prescrição, decadência, nulidades e cerceamento de defesa, impugnando desde já toda a matéria exposta em tal decisão.

Contudo, entendo que não merece conhecimento esta parte do recurso, pois o contribuinte não demonstrou, de forma expressa, suas razões de inconformismo com a decisão da DRJ.

Não houve o necessário enfrentamento das razões expostas na decisão da DRJ para manutenção do lançamento. Desta forma, entendo que não deve ser conhecido esta parte do recurso, por não contestar de forma expressa a matéria tratada na decisão da DRJ.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, por não tratar de forma expressa as razões de inconformismo com a decisão da DRJ. Na parte conhecida, voto por NEGAR-LHE PROVIMENTO, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim