



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 23034.008187/2003-59
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.984 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de agosto de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado A. B. CORTE REAL & CIA. LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2002

LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO NO PROCEDIMENTO. VÍCIO FORMAL.

Vício na norma introdutória responsável pelo procedimento de constituição do crédito tributário leva à nulidade do lançamento por vício formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes, substituída pelo conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

Relatório

Trata-se de lançamento para exigência de contribuições previdenciárias devidas para outras entidades e fundos (terceiros). Segundo o relatório fiscal, a empresa discutiu judicialmente a inexigibilidade da contribuição social do Salário-Educação, entretanto sua pretensão não foi reconhecida em juízo. Neste cenário o fiscal destacou no Ofício nº 3.28112002-GEARC, fls. 05:

Esta Gerência foi incumbida de verificar a regularidade dos recolhimentos, utilizando-se para tanto, do Sistema AGUIA, disponibilizado pelo INSS. Constatamos que a empresa declara o Salário-Educação, juntamente com as demais entidades para as quais deveria destinar recursos, na GFIP, porém não efetua os recolhimentos correspondentes. Elaboramos a planilha em anexo, relacionando as pendências apuradas. Embora a atuação desta Autarquia esteja limitada ao Salário-Educação, devemos exigir da empresa o recolhimento integral do valor destinado a "Outras Entidades", em GPS, conforme valores originários relacionados na coluna "Diferença a Recolher" da planilha em anexo, adicionados dos acréscimos legais em concordância com a Tabela Prática divulgada pelo INSS. Cabe lembrar que a quitação dos valores enumerados não exclui cobrança futura de valores apurados durante fiscalização.

Após o trâmite processual a 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária deu provimento ao recurso voluntário. No entendimento do Colegiado a autoridade competente não fundamentou corretamente o lançamento, a apresentação de fundamentação legal genérica, sem exatidão, representa vício material insanável que torna nulo a exigência fiscal. O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2002

DECADÊNCIA. NÃO RECONHECIMENTO.

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, devendo, portanto, ser aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional.

Lançamento efetuado em prazo inferior a 5 anos não caracteriza a decadência.

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. VÍCIO. NULIDADE.

Apresentação de fundamentação legal genérica, sem exatidão, representa vício material insanável que torna nulo o lançamento.

Contra a decisão a Fazenda Nacional apresentou recurso especial ao qual foi dado parcial seguimento. Citando como paradigma os acórdãos 301-31801 e 303-33365 devolve-se a este Colegiado a discussão acerca da natureza jurídica do vício declarado. Para a recorrente a deficiência na fundamentação legal do lançamento é vício formal, pois afronta o art. 142 do CTN.

Intimado o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais e deve ser conhecido.

Conforme exposto, trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra decisão que reconheceu a nulidade do lançamento por vício material haja vista a ausência de fundamentação legal adequada, no entendimento do Colegiado recorrido a mera menção dos diplomas normativos sem a especificação dos artigos aplicados ao caso concreto caracteriza violação ao art. 142 do CTN. Para a recorrente o vício apontado deveria ser classificado como formal pois atinente ao procedimento e ao documento de formalizado a existência do crédito tributário e não à validade ou à incidência da lei.

Como dito o entendimento da Turma *a quo* para decretação da nulidade material está relacionado ao fato de ter sido mencionado como fundamentação legal do lançamento apenas os diplomas normativos gerais, sem haver a citação específica da norma que justificasse a exigência fiscal, consta do acórdão recorrido:

O contribuinte foi intimado a recolher valores os quais teriam sido deduzidos indevidamente, tendo para tanto, a autoridade competente à época do Fato Gerador elaborado planilha de cálculo, sucinto relatório, bem como Notificação para Recolhimento de Débito – NRD.

Ocorre que nestes documentos, não consta a tipificação exata da contribuição sob exigência, trazendo-se apenas os diplomas normativos, *in verbis*:

Fundamentação Legal: Decreto- Lei nº 1.422, de 23/10/1975; Decreto nº 76.923, de 26/12/1975; Decreto nº 87.043, de 22/03/1982; Decreto nº 88.374, de 07/06/1983; Lei nº 7.787, de 30/06/1989; Lei nº 8.212, de 24/07/1991; Lei nº 8.383, de 30/12/1991; Lei nº 8.620, de 05/01/1993; Lei nº 8.981, de 20/01/1995; Lei nº 9.065, de 20/06/1995; Lei nº 9.424, de 24/12/1996; Lei nº 9.528, de 10/12/1997; Lei nº 9.601, de 21/01/1998; Lei nº 9.766, de 18/12/1998; Decreto nº 3.034, de 27/04/1999; Decreto nº 3.048, de 06/05/1999; Decreto nº 3.142, de 16/08/1999 e Lei nº 9.876, de 26/11/1999.

Considero a fundamentação legal apresentada insuficiente.

Utilizo o exemplo do conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, que, por meio de analogia, compara o caso com um evento do cotidiano: uma pessoa é autuada por estacionar em local proibido e lhe é apresentada a fundamentação legal “Código de Trânsito”.

Diante desse quadro, entendo ter havido descumprimento do disposto no art. 142 do CTN, ensejador de vício material insanável.

Para classificação do vício adoto como premissa a necessidade de verificação se o erro constatado está relacionado como a norma introdutora ou com a norma introduzida da respectiva obrigação tributária. 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.

(...)"

No presente caso o erro pela ausência de fundamentação legal satisfatória não se deu por erro na eleição e aplicação da norma relativa à regra matriz de incidência – os diplomas citados são os que regem as contribuições de terceiros - ou seja, na norma introduzida, e sim no procedimento utilizado pela fiscalização quando da construção do instrumento por meio do qual se efetivou o lançamento: deixou de citar os artigos específicos. Melhor dizendo, a norma introduzida obedeceu aos critérios da regra matriz prevista no dispositivo legal aplicável, afinal o lançamento visa o recolhimento da contribuições previdenciárias declaradas em GFIP pelo contribuinte e não recolhidas oportunamente.

O erro apontado não maculou a caracterização do fato gerador da contribuição previdenciária exigida que, como dito e repita-se pela relevância, se trata de contribuições já declaradas em GFIP e, supostamente, não recolhidas em sua integridade. Consta do Ofício nº 3.28112002-GEARC juntado às fls. 05:

Esta Gerência foi incumbida de verificar a regularidade dos recolhimentos, utilizando-se para tanto, do Sistema AGUIA, disponibilizado pelo INSS. Constatamos que a empresa declara o Salário-Educação, juntamente com as demais entidades para as quais deveria destinar recursos, na GFIP, porém não efetua os recolhimentos correspondentes. Elaboramos a planilha em anexo, relacionando as pendências apuradas. Embora a atuação desta Autarquia esteja limitada ao Salário-Educação, devemos exigir da empresa o recolhimento integral do valor destinado a "Outras Entidades", em GPS, conforme valores originários relacionados na coluna "Diferença a Recolher" da planilha em anexo, adicionados dos acréscimos legais em concordância com a Tabela Prática divulgada pelo INSS. Cabe lembrar que a quitação dos valores enumerados não exclui cobrança futura de valores apurados durante fiscalização.

Pela metodologia descrita pela fiscalização a apuração da base de cálculo se deu pelo confronto dos registros dos valores declarados e daqueles apurados mediante sistema de controle da Fazenda Pública, sendo exigida apenas a diferença encontrada. Assim, na prática não se discute o fato gerador em si, toda a discussão trazida pelo Contribuinte passa pela existência de provas acerca do adimplemento da obrigação declarada e, reitera-se os diplomas normativos citados pelo fiscal são aqueles aplicáveis às contribuições devidas a outras entidades e fundos, não se trata então de aplicação de lei estranha ao tributo apurado.

Neste cenário, considerando que estamos diante de exigência de tributo originalmente declarado pelo contribuinte e que, com base nos elementos já constantes dos autos, é possível a correção do erro com a especificação dos artigos aplicáveis ao caso, classifico o vício apontado como formal.

Diante do exposto dou provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri