



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

Processo n° 35365.001038/2006-49
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2302-003.373-3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2014
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrentes POMAGRI-FRUTAS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2001 a 30/09/2006

ERRO DE FPAS. IMPOSSIBILIDADE DE SANEAMENTO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

É nulo, por vício material, o lançamento fiscal com erro de enquadramento do FPAS no documento constitutivo do crédito tributário por meio de NFLD.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, Por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso de Ofício, que anulou o lançamento por vício formal, relativo ao erro de enquadramento no FPAS. Por maioria de votos, o colegiado entendeu que o vício que maculou o lançamento tem natureza material, porquanto não se trata apenas de erro formal de enquadramento, mas sim da motivação descrita pelo Fisco para a aplicação do FPAS 515, enquanto a autoridade julgadora de primeira instância, com fundamento diverso pugna pela aplicação do FPAS 787. Considerando que as alíquotas referentes a cada um dos FPAS citados são diversas, acarretando recolhimento de contribuições para as terceiras entidades distintas, não há como catalogar o vício como formal. O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva divergiu por entender que o vício é de natureza formal. Por maioria de votos em dar provimento ao Recurso Voluntário para anular o lançamento por vício material. Vencido o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva que entendeu ser o vício de natureza formal.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - PRESIDENTE DA TERCEIRA
CÂMARA E DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO NA DATA DA
FORMALIZAÇÃO.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Relator *ad hoc*

Conselheiros presentes à sessão: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente),
FABIO PALLARETTI CALCINI, ARLINDO DA COSTA E SILVA, ANDRE LUIS
MARSICO LOMBARDI, JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, LEONARDO
HENRIQUE PIRES LOPES (Relator).

Relatório

Conselheiro Marcelo Oliveira - Relator designado ad hoc na data da
formalização.

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo
relatório ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designado AD HOC para fazê-lo.

Esclareço que aqui busco reproduzir o relato do conselheiro, com as quais
não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação
Principal, **DEBCAD nº 37.032.584-2**, consolidado em 06/12/2006, em face de POMAGRI
FRUTAS LTDA, no valor de R\$ 1.453.878,20 (um milhão, quatrocentos e cinquenta e três mil,
oitocentos e setenta e oito reais e vinte centavos) referente às contribuições devidas à
Seguridade social, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e
contribuintes individuais (retiradas de *pro labore*), correspondentes à cota da empresa, ao
financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade
laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e às destinadas às outras entidades,
bem como a contribuição incidente sobre a aquisição de produtos rurais de produtor rural
pessoa física, no período de 12/2001 a 09/2006, conforme Relatório Fiscal de fls. 356 a 363.

Segundo relatório fiscal, a empresa se enquadrou como produtora rural
pessoa jurídica (FPAS 604), no estabelecimento matriz, recolhendo a contribuição
previdenciária sobre o valor da comercialização de sua produção rural; e na filial, no

estabelecimento de CNPJ 77.891.505/0006-22, enquadrado-se como empresa de comércio em geral (FPAS 515), contribuinte sobre a folha de pagamento.

A autoridade fiscal cita ainda que em ambos os estabelecimentos há compra sistemática de produtos rurais para atender a demanda do estabelecimento filial, no CEASA de Contagem/MG, onde revende esses produtos.

Narra que a atividade econômica autônoma impede a empresa de se considerar como produtor rural para fins de custeio da Previdência Social, bem como ser necessário o enquadramento do FPAS por empresa e não por estabelecimento, pelo que o enquadramento deveria ser como comércio em geral (FPAS 515) e não apenas a sua filial; que os recolhimentos feitos na matriz foram insuficientes para quitar as contribuições realmente devidas.

Relata que os recolhimentos sobre a venda de sua produção e sobre a aquisição de produtos rurais de pessoas físicas foram abatidos no cálculo da contribuição devida sobre a folha de pagamentos; que aproveitou os créditos da empresa, provenientes da ação judicial transitada em julgado nº 94.7000475-2, para as competências 01/1999 a 06/1999; e que a empresa recolheu em juízo a contribuição devida ao FNDE (2,5%) até a competência 03/2002.

O sujeito passivo apresentou impugnação às fls. 406 a 415, acompanhada dos documentos de fls. 417 a 482.

Aduziu na referida petição que o estabelecimento matriz, em Fraiburgo/SC, produz maçãs e comercializa seus próprios frutos, enquadrando-se como empresa rural, no FPAS 604, nos termos do anexo II da Instrução Normativa – IN SRP 03/2005; que a aquisição de maçãs de outros produtores rurais de pessoas físicas, refere-se a uma pequena parcela de frutos para atender a demanda de mercado, não suprida pela sua produção própria, porém, entende que tal fato não caracteriza a atividade econômica, mencionada nos artigos 240, XXII e 241, II, da IN SRP nº 03/2005.

Aduziu ainda que, ao contrário do afirmado pela autoridade fiscal, o seu enquadramento no código FPAS deve ser feito por estabelecimento, de acordo com a atividade econômica exercida, nos termos do art. 146, § 2º da IN INSS/DC nº 100/2003 e do art. 137, § 2º da IN SRP nº 03/2005, combinado com o art. 581, § 1º da Lei nº 5.542/1943 (CLT), pelo que considera ter agido corretamente ao enquadrar a matriz – produtora rural -, no FPAS 604, posto que a atividade de comércio só é exercida na filial de Contagem/MG, enquadrada no FPAS 515.

Insurgiu-se contra o fato de a autoridade lançadora ter desconsiderado as compensações feitas pela empresa e declaradas em GFIP, em face de créditos, decorrentes da ação judicial transitada em julgado nº 94.7000475-2, para indevidamente realocá-las e abatê-las do débito lavrado na NFLD nº 37.032.582-6, em competências que, no seu entendimento, estão abrangidas pela decadência (01/1999 a 06/1999).

Recebida a impugnação, os autos foram baixados em diligência para esclarecimentos por parte da autoridade lançadora sobre o enquadramento do FPAS daimpugnante, retornando com a Informação Fiscal de fls. 486 a 487, em que reconhece que o estabelecimento matriz da empresa se enquadra no FPAS 787 e não no FPAS 515, como

haviaexposto anteriormente e que em ambos os FPAS a contribuição previdenciária da parte da empresa é calculada sobre a folha de pagamento, havendo alteração apenas em relação à contribuição às outras entidades e fundos, pelo que entende se deve manter o enquadramento da empresa da condição de produtor rural pessoa jurídica, sugerindo o cancelamento da NFLD e posterior nova lavratura fiscal no FPAS correto; no tocante ao procedimento de compensação aduzido pela parte impugnante, observa que poderá ser corrigido quando do novo lançamento fiscal.

Submetido os autos a julgamento, a 5ª Turma de Julgamento, na data de 14/09/2007, proferiu o Acórdão nº 070010780, declarando a nulidade do lançamento fiscal, fato ao erro de enquadramento no FPAS no instrumento de constituição do crédito tributário, devido à impossibilidade de saneamento do vício, determinando a lavratura de novo lançamento fiscal (fls. 494 a 501).

Foi interposto Recurso de Ofício ao então Segundo Conselho de Contribuintes, na forma do art. 366, I, “a”, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, na redação conferida pelo Decreto nº 6.032, de 01 de fevereiro de 2007, combinado com o artigo 29 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007 e Portaria MPS nº 158, de 11 de abril de 2007.

Em sessão realizada em 14/08/2012, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), proferiu o Acórdão nº 2301002.964, conhecendo o recurso de ofício, a fim de anular a decisão de primeira instância, por considerar omissão no julgamento que deixou de apontar a natureza do vício de nulidade, se formal ou material, remetendo à origem para nova decisão.

Dos termos do Acórdão do Egrégio Conselho foi cientificado o sujeito passivo, retornando os autos para julgamento.

Assim sendo, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, entendeu por julgar procedente a impugnação e exonerar o crédito tributário. A ementa de tal decisão foi proferida nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2001 a 30/09/2006

CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL. EMPRESA. ÚNICA ENTIDADE CONTRIBUINTE.

Para fins da contribuição previdenciária, a empresa deve ser considerada uma única entidade contribuinte, independente de quantos estabelecimentos possuir. Tratamentos tributários diferenciados devem ter expressa previsão em lei.

DESCARACTERIZAÇÃO DE PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. ATIVIDADE COMERCIAL.

Não se enquadra na categoria de “produtor rural pessoa jurídica”, para fins da contribuição previdenciária, a empresa que, além da atividade rural, também exerce atividade comercial.

ERRO DE FPAS. IMPOSSIBILIDADE DE SANEAMENTO. NULIDADE. VÍCIO FORMAL.

É nulo, por vício formal, o lançamento fiscal com erro de enquadramento do FPAS no documento constitutivo do crédito tributário por meio de NFLD.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Não obstante a propositura do recurso de ofício, a Entidade, irrisignada com a decisão, interpôs Recurso Voluntário tempestivo, alegando, em síntese:

- a) Que o entendimento da autoridade julgadora não merece prosperar quanto à declaração de nulidade do lançamento fiscal por vício formal, posto que a alteração na classificação do FPAS produz efeitos jurídicos diretos na apuração do montante do tributo devido, ou seja, no conteúdo da notificação fiscal.
- b) Que o equívoco cometido pela fiscalização configura, assim, um erro de direito, um vício material e insanável, que compromete a notificação fiscal com a eiva da nulidade absoluta.
- c) Que não procede o entendimento do acórdão recorrido de que o engano na qualificação do FPAS se trata de *vício de forma na instrumentalização do documento*. O erro cometido pelo Fisco reflete no cálculo do montante devido do crédito tributário, ou seja, no conteúdo da notificação fiscal e no direito aplicável à hipótese. Classifica-se, então, como vício material.
- d) Que essa circunstância é relevante para definição do critério decadencial aplicável à espécie: se a regra insculpida no artigo 173, II (anulação por vício de forma) ou se a diretriz prevista no artigo 150, § 4º, ambos do CTN.
- e) Que, em virtude de tratar-se de erro material, o prazo decadencial deverá ser computado de acordo com o que estabelece o art. 150, § 4º do CTN (5 anos a partir da data do fato gerador do tributo).
- f) Que assim, como a exigência fiscal refere-se a contribuições sociais de competências dezembro/2001 a setembro/2006, o direito de lançar tal crédito tributário decaiu em setembro/2011.
- g) Que, destarte, a exigência fiscal combatida foi totalmente fulminada pela decadência, a teor do art. 156 do CTN.

Sem contrarrazões.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira - Relator *ad hoc* na data da formalização.

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pela resolução ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designado AD HOC para fazê-lo.

Esclareço que aqui que busco reproduzir as razões de decidir do então conselheiro, com as quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Recurso de ofício.

Em nosso entender deve ser dado provimento ao recurso de ofício.

A decisão recorrida anulou o lançamento por vício formal, relativo ao erro de enquadramento no FPAS.

Esse equívoco, vício, em nosso entender, não pode ser caracterizado como vício formal, mas sim como material,

CHega-se a essa conclusão porquanto não se trata apenas de erro formal de enquadramento, mas sim da motivação descrita pelo Fisco para a aplicação do FPAS 515, enquanto a autoridade julgadora de primeira instância, com fundamento diverso pugna pela aplicação do FPAS 787.

Considerando que as alíquotas referentes a cada um dos FPAS citados são diversas, acarretando recolhimento de contribuições para as terceiras entidades distintas, não há como catalogar o vício como formal, motivo de caracterizar o vício como material.

Assim, dou provimento ao recurso de ofício.

Recurso Voluntário

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo o presente Recurso Voluntário tempestivo e apresentando os requisitos de admissibilidade, passo ao seu exame.

Da ocorrência de erro material

Em princípio, importante fazer um breve adendo a respeito dos processos administrativos, que, independentemente de versarem sobre a obrigação principal, de cobrança do tributo, como no caso em apreço, ou a acessória, de cobrança da penalidade pecuniária, ambos devem estar devidamente instruídos com os documentos e elementos fáticos necessários ao seu julgamento e, ainda, observarem os princípios legais regedores e as regras especiais de validade dos atos administrativos.

No caso em tela, percebe-se que o próprio Fisco, ao proferir acórdão referente ao r. processo, acusa erro de enquadramento do FPAS no instrumento de constituição do crédito tributário. Acrescente-se que, para a autoridade julgadora da Impugnação, a qualificação equivocada do FPAS no lançamento do crédito tributário equivaleria a um vício de natureza formal que implicaria na declaração da nulidade da notificação fiscal a fim de possibilitar a feitura de novo lançamento fiscal na forma correta.

Dito isto, e mais nada, a consta no acórdão de impugnação a justificativa pelo qual se considerou o vício como formal. Veja-se:

Hodiernamente, dado ao relevante tema e reflexos advindos de tal declaração, a Secretaria da Receita Federal do Brasil procurou traçar alguns marcos delimitadores sobre as espécies de nulidades em seus aspectos de erro de direito e erro de fato, conforme Solução de Consulta Interna nº 8, de 8 de março de 2013, elaborada pela respeitável Coordenação Geral de Contencioso Administrativo e Judicial (COCAJ), disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsulta/2013/Cosit/SCICosit082013.pdf>>, cuja conclusão restou assim definida:

[...]

Conclusão

11. Em decorrência do exposto, conclui-se que:

- a) Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.*
- b) A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.*
- c) Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regramatriz de incidência que configura erro de direito é vício material.*

[...].

Alegou, por fim, que no caso em debate, a natureza do vício na espécie formal se amolda perfeitamente à resposta da Solução de Consulta, por considerar que se trata apenas de erro na formalização do instrumento do lançamento fiscal.

Contudo, é cediço que quando se trata de ato administrativo, 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. Assim, 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: 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), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando à consecução de determinado resultado final.

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma”, esta não se confunde com o “conteúdo” material. A materialidade 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”, deve-se concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Com isso, tem-se 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.

Ademais, nas relações de direito público, a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos inpositivos 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 autodeinfratção 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 ou quando a motivação do auto não corresponde ao fato apontado 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 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.

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 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Outrossim, conforme acórdão acima, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN.

Desta feita, comprovado está que o equívoco na motivação da autuação e a falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores que ensejaram a autuação, incorre em vício material. No caso em apreço, basta uma análise perfunctória do descrito no Relatório Fiscal para que não parem dúvidas acerca da fragilidade deste, que não permite um correto entendimento do Recorrente, para sua defesa, tampouco do julgador, que não possui parâmetros concretos para se basear em seu julgamento.

Por fim, resta apenas esclarecer que, ainda que para as competências 11/2008 e 12/2008 o entendimento aqui exposto não seja aplicado, posto que, para estas competências será cabível a redação anterior do art. 31 da Lei nº 8.212/1991, o lançamento é uno e diante do vício verificado deverá ser anulado.

Por todo o exposto, não vislumbro outra possibilidade, senão anular o presente Auto de Infração, por vício material.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, conheço do recurso, para, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário para anular o lançamento por vício material.

Foi assim que o conselheiro votou na sessão de julgamento, conforme registro.

Marcelo Oliveira