



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

Processo n° 36547.000363/2005-38
Recurso n° 153.080 Embargos
Acórdão n° 2301-004.255 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de dezembro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Embargante PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN)
Interessado MUNICÍPIO DE SÃO LUÍS - PREFEITURA MUNICIPAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/1998 a 31/12/1998

NORMAS GERAIS. EMBARGOS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. OMISSÃO. EXISTÊNCIA.

Constatada a existência de obscuridade, omissão ou contradição no Acórdão exarado, correto o manejo dos embargos de declaração visando sanar o vício apontado.

O vício relacionado ao objeto do lançamento constitui-se como material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado: I) Por unanimidade de votos: a) em acolher os embargos de declaração, nos termos do voto do Relator; b) acolhido os embargos, em decidir pelo provimento do recurso, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira- Presidente - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), DANIEL MELO MENDES BEZERRA, ANDREA BROSE ADOLFO, NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, ADRIANO GONZALES SILVÉRIO.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/02/2015 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 09/02/2015 por

MARCELO OLIVEIRA

Impresso em 09/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Tratam-se de embargos de declaração, contra acórdão que deu provimento a recurso voluntário do sujeito passivo, nos seguintes termos:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/06/1998 a 31/12/1998

Ementa: DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 03, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

Recurso voluntário Provido

Em síntese, alega a embargante que o acórdão recorrido não verificou que se trata de lançamento substituto, conforme consta do Relatório Fiscal (RF), fls. 031, item 013, e que há regra específica, no Código Tributário Nacional (CTN), para contagem de prazo decadencial em lançamentos substitutos.

Verificando a questão, a Segunda Turma, da Quarta Câmara, do CARF, analisou a questão, acolheu os embargos e decidiu converter o julgamento em diligência, para que o Fisco esclarecesse em Parecer Conclusivo, anexando cópias de documentos para comprovar o que atesta, qual foi a data de lavratura do lançamento anterior (ciência do sujeito passivo), qual foi a data da decisão que anulou o lançamento e qual foi o motivo do julgador para a anulação do lançamento.

Em resposta à diligência solicitada, o Fisco anexou parecer fiscal, fls. 0195, com as respostas às indagações do CARF, informando que:

1. A ciência do lançamento anterior (NFLD DEBCAD 35.420.309-6) foi em 24/10/2002;
2. O lançamento foi considerado nulo, acórdão CRPS 2102/2004, em 2508/2004;
3. O julgador anulou o lançamento por erro formal, isto é, falta de citação do fundamento legal para arbitramento, § 3º, artigo 33, da Lei 8.212/91.

O sujeito passivo obteve conhecimento da diligência e de seus resultados e apresentou suas razões, alegando, em síntese, que o recurso não deve ser conhecido e, caso seja, devem ser acolhidas as demais preliminares, a fim de que o lançamento seja julgado improcedente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator

Por possuir todos os requisitos para seu acolhimento, conheço dos embargos e passo à análise de suas razões.

Em primeiro lugar, cabe ressaltar o requisito para o acolhimento dos embargos.

Realmente, o RF cita que o lançamento é substituto e o acórdão embargado decide pelo provimento sem mencionar essa questão, já que, como sabemos, há regra específica para a contagem do prazo decadencial quando o lançamento for julgado nulo por vício formal.

CTN:

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.

Portanto, em caso de decretação de nulidade de lançamento, por vício formal, o Fisco terá cinco anos da data em que se tornar definitiva a decisão sobre a anulação.

Conseqüentemente, o lançamento substituto, para sua validade, deve registrar a questão: que o lançamento anterior foi anulado pro vício formal, conforme consta da decisão definitiva.

No presente caso, como o lançamento substituto foi efetuado em 03/2005 e a regra decadencial, declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), à época, era de dez anos, Art. 45, da Lei 8.212/1991, essa motivação não era importante, já que há no lançamento contribuições do ano de 1998.

Analisando a decisão que anulou o lançamento anterior, deparamos-nos com suas conclusões, fls. 0161:

*“Comparando os procedimentos adotados pela autarquia previdenciária em todo o país, verifiquei inúmeras unidades em que a fiscalização procede de maneira correta, ou seja, **indica o fundamento legal para o sujeito passivo e também informa o motivo legal referente ao fato gerador**, isto é, o arbitramento.*

Por essa razão, evoluo em meu entendimento no tocante à exigência de que todos os procedimentos fiscais apurados por responsabilidade solidária do tomador com o prestador de serviços devem informar, ao notificado, que o fundamento legal em relação ao fato gerador decorre da possibilidade de arbitramento em relação à importância que o fisco reputa devida ante o permissivo contido no § 3º do art. 33, seja no relatório fiscal, seja no relatório de fundamentos legais.

*Dessa forma, de acordo com minha compreensão novel, a presente NFLD **não se apresenta** revestida das formalidades legais e normativas exigíveis pelo Código Tributário, restando inviabilizado o seu saneamento em razão de motivos técnicos, motivo pelo qual **deve ser decretada a sua nulidade por erro de forma insanável.***

***ALÉM DESSES ARGUMENTOS,** o presente relatório fiscal também está eivado de vício insanável e inaceitável.*

O relatório fiscal, fl. no 19, informa que o fato gerador das contribuições previdenciárias apuradas no presente levantamento ocorreram em razão de o sujeito passivo não ter exigido da empresa de construção civil a comprovação do pagamento das contribuições previdenciárias.

*Evidente que tal assertiva se constitui em **erro rude, lamentável e inaceitável.** fato gerador refere-se à remuneração paga pela prestadora aos empregados que prestaram serviços mediante cessão de mão-de-obra em favor da tomadora dos serviços.*

Pelo fato de a contratante não possuir os documentos que elidem a responsabilidade solidária, o fisco pode lançar a importância que reputa devida ante o permissivo do § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991.”

Assim, está claro que o lançamento foi anulado, sem definição do vício, já que “erro de forma insanável” não possui lógica, pois todo erro de forma é sanável, pelos seguintes motivos:

1. Ausência de informação sobre a fundamentação legal para a utilização do arbitramento; e
2. Erro (*rude, lamentável e inaceitável*) a respeito da descrição e existência do fato gerador.

Quanto ao primeiro motivo – ausência de citação de fundamento – o mesmo caracteriza-se como formal, pois não é vinculado ao objeto do lançamento.

Já o segundo motivo é ligado ao objeto, a existência, do lançamento, caracterizando-se como material.

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 regramatrix 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.

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

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 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: Liége 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.

Por considerar como material o vício existente, o Fisco não teria o prazo do II, Art. 173 do CTN para a lavratura de lançamento substituto, fluindo normalmente o prazo.

Conseqüentemente, como no lançamento a ciência do sujeito passivo ocorreu em 03/2005 e o período das exigências referem-se a fatos geradores ocorridos nas competências 06/1998 a 12/1998, por qualquer regra decadencial (§ 4º, Art. 150 ou I, Art. 173 do CTN) a exigência deve ser decretada como alcançada pela decadência.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, voto em DAR PROVIMENTO ao recurso do sujeito passivo, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira