



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

Processo nº 37280.002078/2006-73
Recurso nº 147.132 Voluntário
Acórdão nº 2401-01.460 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2010
Matéria DECADÊNCIA
Recorrente UNIMED RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1997 a 31/12/1997

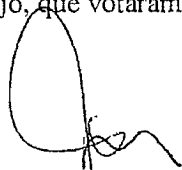
NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL X MATERIAL. NOTIFICAÇÃO SUBSTITUTIVA. ALTERAÇÃO FATO GERADOR/DISPOSITIVO LEGAL. NOVO LANÇAMENTO. NÃO APLICAÇÃO ARTIGO 173, II, CTN. Na hipótese vertente, anulados os lançamentos originais, ora substituídos, em razão da deficiência na determinação do fundamento legal, o qual descreve exatamente o próprio fato gerador do tributo, não se cogita em vício formal, mas, sim, material, em razão da mácula na necessária descrição clara e precisa do fato gerador das contribuições previdenciárias lançadas. Mais a mais, realizado o lançamento substitutivo com alteração do fato gerador do tributo, a partir da mudança o dispositivo legal, caracteriza-se como nova autuação, o que afasta de plano a aplicação do artigo 173, inciso II, do CTN.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, constatou-se a decadência sob qualquer fundamento legal que se pretenda aplicar (artigo 150, § 4º ou 173, do CTN).

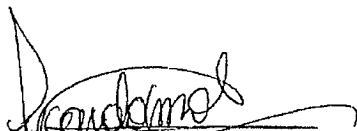
RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em declarar a decadência do lançamento. Vencidos os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira e Kleber Ferreira de Araújo, que votaram por converter o julgamento em diligência.



ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente



RYCARD O HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.



Relatório

UNIMED RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, recorre a este Conselho da Decisão da então Secretaria da Receita Previdenciária no Rio de Janeiro/RJ - Sul, DN nº 17.403.4/0234/2006, que julgou procedente o lançamento fiscal referente às contribuições sociais devidas ao INSS pela notificada, correspondentes à parte da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais/autônomos – cooperados a título de produção, em razão de serviços prestados a outras pessoas por intermédio desta, nos termos Do artigo 1º, inciso II, da Lei Complementar nº 84/1996, em relação ao período de 05/1996 a 02/2000, conforme Relatório Fiscal, às fls. 32/36.

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, lavrada em 29/06/2006, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito no valor de R\$ 56.718.860,27 (Cinqüenta e seis milhões, setecentos e dezoito mil, oitocentos e sessenta reais e vinte e sete centavos).

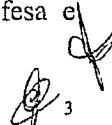
De conformidade com o Relatório Fiscal, a presente NFLD fora lavrada com arrimo no artigo 45, inciso II, da Lei nº 8.212/91, em substituição de outras duas, NFLD's 35.441.964-1 e 35.441.965-0, as quais foram anuladas pela 2ª Caj do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS, mediante Acórdãos nºs 1530/2005 e 1529/2005, em virtude de vício formal, *acarretado por erro na classificação da fundamentação legal do fato gerador das contribuições nelas apuradas.*

Informa, ainda, a autoridade lançadora que o crédito previdenciário fora apurado com a finalidade de evitar a decadência das contribuições previdenciárias em discussão na via judicial, tendo em vista a existência de ação judicial proposta pela contribuinte, MS nº 96.00084092, em trâmite perante o TRF da 2ª Região, discutindo a constitucionalidade dos tributos ora exigidos.

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 319/358, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Preliminarmente, pretende seja reconhecida a decadência pleiteada em sua impugnação, sob o argumento que a Lei nº 8.212/91 não poderia definir prazo decadencial diverso do estipulado no Código Tributário Nacional, de cinco anos, sob pena de incorrer em vício insanável de ilegalidade e inconstitucionalidade, ao conflitar com normatização de hierarquia superior, violando o artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal, restando decaído o crédito previdenciário lançado fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, nos moldes do artigo 150, § 4º, do CTN, o que se vislumbra no caso vertente.

Suscita a nulidade do feito, aduzindo para tanto que a contribuinte não fora cientificada dos Acórdãos nºs 1530/2005 e 1529/2005, exarados pela 2ª Caj do CRPS, anulando as notificações fiscais originais, cerceando, assim, seu pleno direito de defesa e

 3

contraditório, mormente quando não se tem conhecimento dos vícios que macularam os lançamentos pretéritos.

Ainda em sede de preliminar, pugna pela decretação da nulidade do lançamento, por entender que o fiscal autuante, ao constituir o presente crédito previdenciário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o disposto no artigo 142 do CTN, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da notificada, conforme se extrai da doutrina e jurisprudência.

Insurge-se contra a exigência consubstanciada na peça vestibular do feito, com esteio no artigo 151, incisos IV e V, do Códex Tributário, alegando existir decisão judicial suspendendo a incidência das contribuições previdenciárias ora exigidas, exarada nos autos do processo nº 96.0008409-2, em trâmite perante a 10ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, determinando que a Autoridade Coatora (INSS) *se abstivesse de qualquer ato (ou preparatório) de cobrança da contribuição previdenciária nos termos da Lei nº 84/96 e do Decreto nº 1.826/96*

Elucida que a contribuinte obteve êxito meritório na ação retromencionada, reconhecendo-se a ilegalidade da exação ora constituída, razão pela qual impõe-se a decretação da improcedência da notificação.

Disserta a respeito da responsabilidade tributária e sujeição passiva, concluindo pela impossibilidade de co-responsabilização dos diretores da recorrente em relação ao crédito previdenciário ora lançado, uma vez que não foram atendidos os pressupostos legais necessários para tanto, inscritos nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, entendimento que encontra guarida na doutrina e jurisprudência pátria trazida à colação.

Agüi a inconstitucionalidade das contribuições previdenciárias lançadas, por incidir sobre atos genuinamente cooperativos, *decorrentes do relacionamento da Recorrente com seus médicos cooperados e contrariam as já citadas disposições contidas no Art. 79, da Lei 5.764/71*, além de malferir os princípios da legalidade, da proporcionalidade e razoabilidade, bem como da verdade material.

Traz à colação explanação a propósito das atividades desenvolvidas pela recorrente, explicitando a sua natureza jurídica, na condição de cooperativa de trabalho médico, não podendo ser comparada ou confundida, *para efeitos fiscais, à uma sociedade civil inespecífica, Muito menos a uma Sociedade Mercantil*, inexistindo, portanto, suporte fático para cobrança da exação previdenciária, ensejando a improcedência do lançamento.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar a Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos, tornando-a sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

A então Secretaria da Receita Previdenciária apresentou contrarrazões, às fls. 419/421, em defesa da decisão recorrida, propondo a sua manutenção.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo a examinar as alegações recursais.

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo a presente notificação fora lavrada em substituição às NFLD's 35.441.964-1 e 35.441.965-0, as quais foram anuladas pela 2ª Caj do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS, mediante Acórdãos nºs 1530/2005 e 1529/2005, em virtude de vício formal, *acarretado por erro na classificação da fundamentação legal do fato gerador das contribuições nelas apuradas*.

Assim, procedeu-se este novo lançamento, em observância ao disposto no artigo 45, inciso II, da Lei nº 8.212/91, que restabelece o prazo decadencial, contado da decisão definitiva que anulou a notificação substituída.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08.

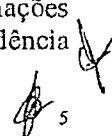
Dessa forma, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, afastando, obviamente, qualquer determinação contida na Lei nº 8.212/91.

Assim, passando o prazo decadencial a ser de 05 (cinco) anos, na forma dos artigos retromencionados do CTN, mister se faz verificar quando ocorreu a lavratura das NFLD's substituídas (35.441.964-1 e 35.441.965-0), com a ciência da contribuinte, com o fito de constatar se àquela época parte ou a totalidade dos fatos geradores já se encontravam alcançados pela decadência.

Não bastasse isso, impõe-se, ainda, confirmar a natureza do vício ensejador da nulidade das NFLD's originais. Isto porque, em que pese o fiscal autuante inferir tratar-se de vício formal, o que determinaria a aplicação do prazo decadencial inscrito no inciso II, do artigo 173, do CTN, não trouxe à colação cópia dos Acórdãos nºs 1530/2005 e 1529/2005 com a finalidade de corroborar tal afirmação, determinante ao deslinde da controvérsia, sobretudo quanto à aplicação da decadência, a partir da observância do dispositivo retro (se vício formal) ou do inciso I, ou artigo 150, § 4º, do mesmo Diploma Legal (se vício material).

Na esteira desse raciocínio, nossa proposição inicial seria no sentido de converter o julgamento em diligência para que a autoridade fazendária elucidasse os pontos acima aventados, colacionando aos autos os documentos pertinentes.

Entrementes, visando à economia processual, buscamos aludidas informações no site de pesquisa de acompanhamento processual do Conselho de Recursos da Previdência

 5

Social – CRPS (<http://www1.previdencia.gov.br/crps/debito.asp>), de onde conseguimos extrair o inteiro teor dos Acórdãos exarados nos autos das NFLD's originais, com voto vencedor da lavra do ilustre Conselheiro Amílcar Barca Teixeira Júnior, da 2ª Câmara, cujo excerto que interessa ao deslinde da controvérsia transcrevemos a seguir:

"[...] Neste ponto, é de fundamental relevância para o deslinde da questão, o perfeito entendimento das disposições contidas no art. 4º da lei cooperativista, in verbis.

"Art. 4º. As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características".
(destaquei)

Como bem colocado pelo legislador, as cooperativas são sociedades de pessoas, ou seja, sociedades coletivas, constituídas exclusivamente para prestar serviços aos seus associados.

Pela simples dicção do mandamento legal, pode-se afirmar com toda segurança o enorme equívoco cometido pela fiscalização relativamente aos fundamentos legais das rubricas, descritos no relatório FLD de fl. 13.

No relatório acima mencionado está consignado tratar-se de

"Contribuições das empresas em geral sobre a remuneração a autônomos e demais pessoas físicas de que trata a Lei Complementar nº. 84/96 até 02/2000 e contribuição das empresas em geral sobre a remuneração a contribuinte individuais de que trata a Lei nº. 8.212/91, na redação dada pela Lei nº. 9.876/99".

No que diz respeito ao dispositivo legal descumprido, a fiscalização indicou ter sido o inciso I do art. 1º da Lei Complementar nº. 84/96, cuja redação era a seguinte:

"Art. 1º. Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais:

I - a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas".

Como visto, a afirmação do julgador de primeira instância não pode suplantiar comando expresso na legislação matriz do cooperativismo. Percebe-se, pois, o enorme equívoco, conforme anteriormente mencionado, fato que, se mantido, redundará, certamente, em prejuízo de difícil reparação para o contribuinte.

Nesse diapasão, o lançamento realizado com a finalidade de resguardar o crédito previdenciário dos efeitos da decadência, fundamentado no inciso I do art. 1º da Lei Complementar nº 84/96, deve ser analisado, de preferência, sistemicamente, como recomenda a melhor doutrina.

Numa rápida combinação do dispositivo legal justificador do lançamento, ou seja, o inciso I do art. 1º da Lei Complementar nº 84/96, com o art. 4º da Lei nº 5.764/71, vê-se claramente que o primeiro não está em conformidade com o segundo.

Além da desconformidade mencionada no parágrafo anterior, é de se ressaltar que a via eleita pela fiscalização na realização de seu mister esbarra, também, em um dos fundamentos do art. 146 da Constituição Federal, mais precisamente na alínea "a" do inciso III, in verbis:

[...]

Ora, é de uma clareza solar que os associados de cooperativas, inclusive seus dirigentes, não se enquadram no tipo legal previsto pelo inciso I do art. 1º da Lei Complementar nº 84/96, tendo em vista, principalmente, a impossibilidade de o associado (dono) prestar serviços para si mesmo, quando a legislação cooperativista, todavia, estabelece exatamente o contrário, ou seja, a cooperativa é que presta serviços aos seus associados (art. 4º da Lei 5.764/71)

Além disto, há que se considerar, por oportuno, que a cooperativa nada mais é do que uma longa manus (extensão) do associado. As relações econômicas entre a cooperativa e seus associados não poderão ser entendidas como prestação de serviços destes em relação àquela.

Ademais, reforçando a tese de que é a cooperativa que presta serviços aos seus associados, e não o contrário, o 80 da Lei 5.764/71, diz que:

"Art. 80. As despesas da sociedade serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços.

Parágrafo único A cooperativa poderá, para melhor atender à equanimidade de cobertura das despesas da sociedade, estabelecer:

I - rateio, em partes iguais, das despesas gerais da sociedade entre todos os associados, quer tenham ou não, no ano, usufruído dos serviços por ela prestados, conforme definidas no estatuto;

II - rateio, em razão diretamente proporcional, entre os associados que tenham usufruído dos serviços durante o ano, das sobras líquidas ou dos prejuízos verificados no balanço do exercício,



excluídas as despesas gerais já atendidas na forma do item anterior" (destaquei)

Observa-se, pois, mais uma vez, o comando legal de que é a sociedade que presta serviços ao seu associado e não o contrário.

O fundamento legal utilizado para justificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, como mencionado anteriormente, esbarra frontalmente no princípio insculpido no art. 4º da Lei nº. 5.764, de 16 de dezembro de 1971, de que as cooperativas são constituídas para prestar serviços aos seus associados, e não o contrário.

Além do conflito instalado relativamente à correta interpretação dos princípios que informam o cooperativismo, a fiscalização, ao indicar no relatório de fundamentos legais do débito (fl. 13), o enquadramento do contribuinte no inciso I do art 1º da Lei Complementar nº. 84/96, contrariou frontalmente as disposições contidas no art 110 do Código Tributário Nacional - CTN, in verbis:

[...]

Da análise global dos fatos, é perfeitamente factível concluir que a fiscalização, no afã de prevenir a decadência relativamente ao crédito tributário que entendera devido, cometeu sério equívoco em relação à fundamentação legal, fato que, sem sombra de dúvida, maculou o procedimento fiscalizatório com vício insanável, passível de anulação do ato administrativo ab initio.

Com efeito, a previsão contida no inciso I do art. 1º da Lei Complementar nº 84/96, mencionando, inclusive cooperativas, dizia respeito ao recolhimento do percentual de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas.

Ao efetuar o enquadramento legal equivocadamente, reitera-se, a fiscalização malfeiu os fundamentos constantes do art 110 do CTN, bem como aqueles insertos no art. 4º da Lei nº. 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

Nesse contexto, a fiscalização, bem como os órgãos julgadores não podem perder de vista as disposições contidas no art. 37 da Lei nº. 8.212/91, in verbis.

"Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento".

A redação do artigo acima mencionado não deixa dúvida em relação aos procedimentos que a fiscalização deverá observar, notadamente em relação à discriminação clara e precisa dos fatos geradores, o que não foi o caso dos presentes autos.

O enquadramento legal deficiente, como exaustivamente demonstrado nos autos impediu que o contribuinte realizasse, de forma adequada, sua defesa, ensejando, portanto, ofensa ao devido processo legal.

*Com efeito, o simples fato de ter havido ofensa ao devido processo legal, tendo em conta as falhas na fundamentação legal, configura motivo suficiente para anulação do processo *ab initio*, conforme entendimento pacificado pela Consultoria Jurídica do MPS*

[..]

Diante do exposto e tudo o mais que dos autos consta.

Voto pelo CONHECIMENTO DO RECURSO INTERPOSTO, para no mérito, ANULAR, por vício formal, conforme amplamente demonstrado, a NFLD nº. 35.441.965-0.
[..]"

Consoante se positiva da decisão acima transcrita, de fato, a 2ª Caj do CRPS anulou os lançamentos originais, entendendo pela existência de vício formal, o que daria margem à aplicação do artigo 173, inciso II, do CTN.

No entanto, após detida análise do voto vencedor condutor do Acórdão supra, em nosso entendimento, o vício que as notificações apresentavam tinha cunho material e não formal.

Neste ponto, impende esclarecer que as Câmaras do CRPS que julgavam débitos não se aprofundavam na matéria, de maneira a determinar a natureza do vício que maculava os lançamentos anulados. Na maioria absoluta dos casos, consignava tratar-se de vício formal ou não especificava a sua natureza, deixando de explicitar o tema, de extrema importância para efeito da aplicação do prazo decadencial. Tal procedimento ocorria, sobretudo, em razão do dilatado prazo decadencial de 10 (dez) anos que o fisco previdenciário detinha para lançar tributos, onde independentemente do vício constatado, possivelmente, o crédito não estaria decaído em uma eventual lavratura de notificação substitutiva.

Na hipótese dos autos, em que pese constar do voto que os lançamentos encontravam-se eivados de vício formal, ousou divergir dessa conclusão, por entender que o erro no enquadramento legal e, por conseguinte, na descrição do fato gerador das contribuições previdenciárias exigidas, tem natureza material. Explico:

Como restou robustamente delineado no Acórdão encimado, na notificação inaugural, entendeu a 2ª Caj do CRPS que o lançamento não poderia se escorar no artigo 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 84/1996 eis que conflitante com o artigo 4º da Lei nº 5.764/71, c/c artigo 146, inciso III, alínea "a", da CF. Mais precisamente, considerou àquele

9

Colegiado que os cooperados não podem ser enquadrados como segurados autônomos prestadores de serviços à cooperativa.

Vê-se, pois, que não se trata exclusivamente de equívoco na escolha do fundamento legal do crédito, mas, sim, na descrição do fato gerador do tributo lançado. Isto porque, o artigo 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 84/1996 nada mais é do que a descrição do fato gerador das contribuições previdenciárias a cargo das empresas, incidentes sobre as remunerações dos *segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas*. E, se ocorreu equívoco neste ponto, houve erro na escolha do fato gerador do tributo lançado e não simplesmente no fundamento legal.

Seria o mesmo que lançar contribuições de segurados empregados, quando na verdade seriam contribuintes individuais. O mesmo que promover o lançamento por responsabilidade solidária na construção civil, quando o correto seria prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra. Neste caso, adotaria o artigo 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/91, mas o certo seria o artigo 31 do mesmo Diploma Legal. Ou seja, realmente, o fundamento legal seria equívocado, mas também e principalmente, a descrição do fato gerador. É o que se vislumbra nos lançamentos originais, ora substituídos. Aludido equívoco, a toda evidência, não se reveste de natureza formal, mas, sim, material.

Antes mesmo de se adentrar às demais questões de mérito propriamente ditas, é de bom alvitre trazer à baila a distinção das 03 (três) conclusões possíveis, *a priori*, de serem levadas a efeito em um julgamento, quais sejam, vício formal, material ou (im) provimento - (im) procedência do lançamento.

O **vício formal**, em nosso entender, relaciona-se aos requisitos de validade do ato administrativo, ou seja, os pressupostos sem os quais referido ato não produziria efeitos. Em outras palavras, guarda relação com as formalidades legais extrínsecas do lançamento. Os artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235/72, são os exemplos mais nítidos que podemos encontrar a respeito do tema, *in verbis*:

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

Art.11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação,

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número

Ao tratar da matéria, a Lei nº 4.717/65, que regulamenta a Ação Popular, em seu artigo 2º, parágrafo único, alínea “b”, estabelece que o vício formal é:

“ [...] a omissão ou observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato.”

Como se observa, o ato administrativo somente terá validade se observados os pressupostos formais, extrínsecos, insculpidos nos dispositivos legais supra, entre outros, sob pena de ser anulado por vício formal. Repita-se, o requisito formal do lançamento representa a observância dos ditames estabelecidos por lei no momento de sua exteriorização.

A jurisprudência administrativa, que se ocupou do tema, é mansa e pacífica nesse sentido, senão vejamos:

“PROCESSUAL – LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL – NULIDADE – É nula a Notificação de Lançamento emitida sem o nome do órgão que a expediu, sem identificação do chefe desse órgão ou outro servidor autorizado e sem a indicação do respectivo cargo e matrícula, em flagrante descumprimento às disposições do art 11, do Decreto nº 70 235/72 Precedentes da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recurso Especial improvido.” (3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº 201-108717 – Acórdão nº CSRF/03-03.305, Sessão de 09/07/2002)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INEXISTÊNCIA - Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. [.]” (8ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 143.020 – Acórdão nº 108-08.174, Sessão de 23/02/2005) (grifamos)

O Acórdão nº 107-06695, da lavra do Conselheiro representante da Fazenda, Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, nos traz com muita propriedade a diferenciação entre vício formal e material, nos seguintes termos:

“[.]

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. Guarda relação com o conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente o sujeito passivo, como segue:

“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.”

Aliás, o artigo 37 da Lei nº 8.212/91 (**utilizado pela 2ª Cai para anular as notificações inaugurais**), com mais especificidade, impõe ao fiscal autuante a discriminação clara e precisa dos fatos geradores do débito constituído, *in verbis*:

“Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.” (grifamos)

No mesmo sentido, o artigo 50 da Lei nº 9.784/99 estabelece que os atos administrativos devem conter motivação clara, explícita e congruente, sob pena de nulidade, vejamos:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [.]”

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [..]”

Consoante se infere dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o

fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo. A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal por vício material.

Outro não é o entendimento do ilustre Dr. Manoel Antônio Gadelha Dias, ex-presidente do 1º Conselho de Contribuinte, conforme se extrai do excerto de sua obra "*O Vício Formal no Lançamento Tributário*", nos seguintes termos:

"[...]

O defeito na descrição do fato, por exemplo, não pode caracterizar-se mero vício formal, pois a descrição do fato está intimamente ligada à valoração jurídica do fato jurídico, requisito fundamental do lançamento.

A descrição do fato defeituosa tanto pode configurar nulidade de direito material como de direito processual.

Estaremos diante da primeira situação quando o vício atinge o motivo do ato, ou seja, o seu pressuposto objetivo, que corresponde à ocorrência dos fatos que ensejaram a sua prática." (Tôres, Heleno Taveira et al. – coordenação – "Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados – São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 348)

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

" PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO – É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercer, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sendo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade por vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência." (1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 132.213 – Acórdão nº 101-94049, Sessão de 06/12/2002, unânime)

"LANÇAMENTO – NULIDADE – VÍCIO MATERIAL – DECADÊNCIA – Nulo o lançamento quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, por se tratar de vício de natureza material Aplicável o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN." (2ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 138.595 – Acórdão nº 102-47201, Sessão de 10/11/2005)

Antes de seguir com o estudo, cabe aqui fazer um parêntese, relativamente ao efeito prático de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal ou material. No primeiro caso, o prazo decadencial é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade por vício formal do lançamento. É o que se extrai do artigo 173, inciso II, do CTN.

Por outro lado, tratando-se de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da ocorrência do fato gerador do tributo, no caso do artigo 150, § 4º, do CTN, ou do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tratando-se dos artigos 173 do CTN. Ou melhor, poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício material incorrido, conquanto que dentro do prazo decadencial acima estipulado.

Retornando à diferenciação das conclusões de julgamento, já o **provimento ao recurso (improcedência da notificação)**, implica inferir que, diante dos elementos de provas e razões ofertados pela autoridade lançadora, chegou-se à conclusão da inexistência do fato gerador do tributo exigido. Ou seja, adentrando-se ao mérito da questão, o lançamento efetuado não deve prosperar, uma vez que não restou comprovada a ocorrência do fato gerador, o que impede o Fisco de promover novo lançamento a partir dos mesmos fatos.

Diante de tais considerações, voltemos à hipótese dos autos, onde o fiscal autuante promoveu as notificações inaugurais sem conquanto precisar de forma clara e objetiva o fundamento legal do lançamento e, por conseguinte, o próprio fato gerador das contribuições previdenciárias ora exigidas. Nesses termos, não se cogita em vício formal, mas, sim, em nulidade dos lançamentos por vício material.

DA ALTERAÇÃO DO FUNDAMENTO LEGAL E DO FATO GERADOR CARACTERIZANDO NOVO LANÇAMENTO

Não bastassem as razões encimadas que, por si só, seriam capazes de rechaçar a pretensão fiscal, ainda que se admitisse a impossibilidade de analisar a nulidade incorrida nos lançamentos originais, *ad argumentandum tantum*, impende suscitar outra questão substancial, a qual, igualmente, afasta de uma vez por todas qualquer dúvida quanto a insubsistência da presente exigência fiscal.

Como demonstrado alhures a notificação *sub examine* fora lavrada em substituição aos lançamentos primitivos, alterando, porém, o dispositivo legal do crédito constituído, senão vejamos:

Com efeito, ao fundamentar as Notificações Fiscais anuladas (NFLD's 35.441.964-1 e 35.441.965-0), a autoridade lançadora adotou como fundamento à sua empreitada o **artigo 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 84/1996**, que contempla as contribuições previdenciárias a cargo das empresas, incidentes sobre as remunerações dos *segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas*.

Por seu turno, na presente notificação substitutiva, o fiscal autuante fundamentou a exigência fiscal no **artigo 1º, inciso II, da Lei Complementar nº 84/1996**, o qual prescreve as contribuições da cooperativa incidente sobre os valores pagos aos seus cooperados, a título de produção (Vide itens 4 e 5 do Relatório Fiscal), sendo por conseguinte outro fato gerador, como segue:

"Art. 1º Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais

Lançamentos Originais:

I - a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas, e

Lançamento substitutivo:

II - a cargo das cooperativas de trabalho, no valor de quinze por cento do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas "

Constata-se, assim, que a presente NFLD não se caracteriza como uma substituição dos lançamentos primitivos, uma vez que houve alteração no fato gerador dos tributos lançados e, bem assim, do fundamento legal do débito.

Trata-se, pois, de um novo lançamento, com inéditos fato gerador e fundamento legal, o que, a toda evidência, afasta de plano a aplicação do artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, reforçando, inclusive, o entendimento que as notificações originais foram anulados por vício material.

A propósito da matéria, dissertou com muita propriedade o ilustre Conselheiro Caio Marcos Cândido, nos autos do processo administrativo fiscal nº 10410.000557/00-91, de onde peço vênha para transcrever a ementa e excerto do voto, *in verbis*:

*"Assunto. Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 1992*

*Ementa: **LANÇAMENTO NULO POR VÍCIO FORMAL – NOVO LANÇAMENTO** – para que a regra decadencial, nos tributos lançados por homologação, se desloque para a do inciso II do artigo 173, o lançamento efetuado em consequência da declaração de nulidade por vício formal do primeiro deve com este coincidir materialmente, não podendo inová-lo. IRPJ – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – 5 ANOS – o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário nos lançamentos por homologação se extingue em cinco anos a contar da data do fato gerador. A Contribuição para o PIS, por esta não se enquadrar no conceito de contribuição para a seguridade social, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, parágrafo 4º.*

[...]

VOTO

[...]

Ocorre que anteriormente à discussão do mérito da questão, arguo de ofício, por ser matéria de direito público, a preliminar de decadência do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário pelo decurso do lapso temporal legalmente estabelecido para tanto

A matéria tributada no presente lançamento foi objeto de lançamento anterior que tramitou nos autos do processo administrativo fiscal nº 10410.000558/96-04, encerrado com a decisão da Delegacia de Julgamento em

Recife nº 230/1998 (fls. 65), pela qual foram declarados nulos aqueles lançamentos, com base na existência de vícios formais na notificação de lançamento que o teria constituído.

Os vícios formais apontados decorrem da ausência dos requisitos previstos no artigo 11 do Decreto nº 70 235/1972

A autoridade tributária do domicílio fiscal do sujeito passivo efetuou o novo lançamento por entender que a regra decadencial teria restado deslocado para a contida no inciso II do artigo 173 do CTN, possibilitando, ainda, a lavratura de novo lançamento com base naqueles fatos geradores.

[]

Não resta dúvida de que o primeiro lançamento foi anulado por conter vício formal e que, sendo assim, a regra decadencial se deslocou para a estabelecida no inciso II do artigo 173 do CTN.

No caso presente, a decisão que anulou o primeiro lançamento se deu em 22 de abril de 1998, tendo sido dada ciência ao sujeito passivo do segundo lançamento em 03 de março de 2000, portanto dentro do prazo estabelecido no citado inciso II

Ocorre que o novo lançamento deve conformar-se materialmente com o primeiro lançamento. Faz-se necessária perfeita identidade entre os dois lançamentos, posto que não pode haver inovação material no lançamento tornado nulo por vício formal, sem que se comprometa a aplicação da regra do inciso II do 173, do CTN.

Os principais requisitos dos dois lançamentos devem manter-se inalterados: a descrição dos fatos, a capitulação legal e o quantum exigido.

No caso dos autos não há coincidência entre o primeiro lançamento, tornado nulo, e o novo lançamento, ora vergastado.

Da análise do demonstrativo de fls 43 (do processo apensado ao principal) que deu descreve o primeiro lançamento, vemos que a existência se deu apenas com base em alteração do anexo 07, quadro 04, linha 17 do mês de janeiro de 1992 e do anexo 07, quadro 03 linha 11 do mês de novembro de 1992, respectivamente nos valores de 11.689,51 UFIR e Cr\$ 145 670.717,00

Comparando-se com os dados do demonstrativo de fls 04 (do processo principal) vê-se que as exigências tiveram base nos meses de janeiro de maio e julho de 1992, e que mesmo no mês de janeiro o valor é diferente daquele exigido no primeiro lançamento

Como não se trata de lançamento efetuado apenas com vista a corrigir erros formais, o presente lançamento deve ser analisado como um novo lançamento referente aos fatos

geradores do ano-calendário de 1992, cuja ciência do contribuinte só foi realizada em 03 de março de 2000

[...]

Pelo exposto, pode-se concluir que o prazo para que a Fazenda Pública homologue, tácita ou expressamente, crédito tributário, se extingue em cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador do tributo, o que no presente caso não se deu.

Pelo exposto, DECLARO de ofício a decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo decurso do prazo legalmente estabelecido para tanto. [...]” (1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 145.939 – Acórdão nº 101-95.776, Sessão de 22/09/2006 – unânime) (grifamos)

Outro não foi o entendimento levado a efeito pela 2ª Câmara do 1º Conselho que, ao tratar do tema, assim se pronunciou:

“NULIDADE DO LANÇAMENTO — VICIO MATERIAL — DECADÊNCIA — ARTIGO 150, § 40 DO CTN - É de natureza material o vício de nulidade do lançamento que não atende aos requisitos estabelecidos no art. 142 do CTN, sendo inaplicável ao novo lançamento a regra do artigo 173, inciso II, cabível apenas nos casos de vício meramente formal. IRPF - DECADÊNCIA - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeitas a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150 § 4º, do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro de cada ano.

Preliminar acolhida.” (2º Câmara do 1º Conselho – Processo nº 10805.001554/2001-10 – Recurso nº 140.463 – Acórdão nº 102-47.084, Sessão de 13/09/2005) (grifamos)

É exatamente o que se vislumbra no caso *sub examine*, onde a autoridade lançadora ao promover o novo lançamento em substituição das NFLD's primitivas, declaradas nulas por vício formal, alterou o fundamento legal do débito e, conseqüentemente, o fato gerador das contribuições previdenciárias ora lançadas, como acima demonstrado, se caracterizando, assim, como um verdadeiro novo lançamento, rechaçando o permissivo legal constante do artigo 173, inciso II, do Código Tributário.

Dessa forma, determinada a correta natureza do vício que maculou os lançamentos originais, bem como caracterizada a presente notificação como um novo lançamento, impõe-se contemplar as alegações recursais suscitadas pela contribuinte, a começar pela preliminar de decadência.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Preliminarmente, vindica a contribuinte seja acolhida a decadência de 05 (cinco) anos nos termos do Código Tributário Nacional, em detrimento do prazo decenal

insculpido no art. 45 da Lei nº 8.212/91, por considerá-lo inconstitucional, restando maculada a exigência cujo fato gerador tenha ocorrido fora do prazo encimado, hipótese que se amolda ao presente caso.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

"Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados.

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído,

[...]"

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

"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;

[...]"

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

"Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa

[...]"

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que

aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

"Súmula nº 08: São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário."

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Não bastasse isso, é de bom alvitre esclarecer que o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de julgamento realizada no dia 15/12/2008, por maioria de votos (21 x 13), firmou o entendimento de que o prazo decadencial a ser aplicado para as contribuições previdenciárias é o insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, independentemente de ter havido ou não pagamento parcial do tributo devido, o que veio a ser ratificado, também por maioria de votos, pelo Pleno da CSRF em sessão ocorrida em 08/12/2009, com a ressalva da existência de qualquer atividade do contribuinte tendente a apurar a base de cálculo do tributo devido.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfin, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando as contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de

19

ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, à toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

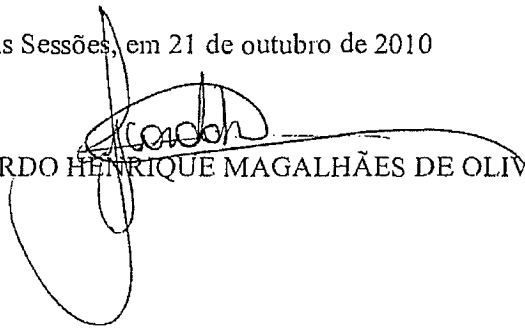
Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em "homologação". Esta, aliás, é a tese que prevaleceu na última reunião do Conselho Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Na hipótese dos autos, porém, despidiendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela ocorrência da decadência, **sob qualquer fundamento legal que se pretenda aplicar (artigo 150, § 4º ou 173, inciso I, do CTN).**

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em **29/06/2006**, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da notificação, a exigência fiscal resta totalmente fulminada pela decadência, uma vez que os fatos geradores ocorreram no período de **05/1996** a **02/2000**, fora, portanto, do prazo decadencial de 05 (cinco) anos do CTN, seja com base no artigo 150, § 4º ou 173, inciso I, impondo seja decretada a improcedência do feito.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examine* em desacordo com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO, acolhendo a decadência total do crédito previdenciário, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Sala das Sessões, em 21 de outubro de 2010


RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA - Relator

Declaração de Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Divirjo do entendimento do ilustre Conselheiro relator quanto a declaração de decadência do lançamento, respaldado no fato de que a nulidade do lançamento julgado no âmbito do CRPS dever ser entendida como material.

Entendo totalmente incabível a revisão do tipo de vício se formal ou material, quando na própria parte dispositiva do acórdão que declarou o nulidade do lançamento, deixa claro o relator tratar-se de vício formal. Senão vejamos: “*Diante do exposto e tudo o mais que dos autos consta.*

Voto pelo CONHECIMENTO DO RECURSO INTERPOSTO, para no mérito, ANULAR, por vício formal, conforme amplamente demonstrado, a NFLD nº. 35.441.965-0. [...]”

Ao insistir em julgar dessa maneira, o CARF estará realizando uma verdadeira revisão de julgamento já definitivo, o que não se coaduna no meu entender com o alcance que deva ser dado ao julgamento da NFLD ora em análise.

Conforme descrito pelo ilustre relator em seu voto, o mesmo discorda do entendimento de que o vício declarado no julgamento no âmbito do CRPS deveria ser material. Senão vejamos:

No entanto, após detida análise do voto vencedor condutor do Acórdão supra, em nosso entendimento, o vício que as notificações apresentavam tinha cunho material e não formal.

Neste ponto, impende esclarecer que as Câmaras do CRPS que julgavam débitos não se aprofundavam na matéria, de maneira a determinar a natureza do vício que maculava os lançamentos anulados. Na maioria absoluta dos casos, consignava tratar-se de vício formal ou não especificava a sua natureza, deixando de explicitar o tema, de extrema importância para efeito da aplicação do prazo decadencial. Tal procedimento ocorria, sobretudo, em razão do dilatado prazo decadencial de 10 (dez) anos que o fisco previdenciário detinha para lançar tributos, onde independentemente do vício constatado, possivelmente, o crédito não estaria decaído em uma eventual lavatura de notificação substitutiva.

Na hipótese dos autos, em que pese constar do voto que os lançamentos encontravam-se eivados de vício formal, ousou divergir dessa conclusão, por entender que o erro no enquadramento legal e, por conseguinte, na descrição do fato gerador das contribuições previdenciárias exigidas, tem natureza material.

Ora, o entendimento externado no acórdão no âmbito do CRPS é o posicionamento do conselheiros do colegiado naquele momento. Basear-se no fato que a época os Conselheiros do CRPS não se detinham a analisar do vício de forma aprofundada, declarando tratar-se de vício formal, não é justificativa para revisão do acórdão, posto que na verdade foi esse o posicionamento adotado pelo relator, ao mudar o alcance do vício naquela decisão. Ademais, o posicionamento adotado naquele acórdão, onde a não identificação correta do fundamento tratava-se de vício formal, é a posição por mim defendida, bem como adotada



pelas Conselheiras Ana Maria Bandeira e Bernadete Barros, que à época compunham colegiados no CRPS.

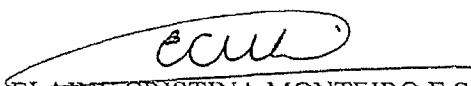
Admito a possibilidade de discussão quanto ao tipo de vício para apreciação da decadência, quando o acórdão que anulou o lançamento for omissivo, ou seja, não houver a indicação do vício, conforme já apreciado alguma vez por este colegiado.

Rediscutir o alcance de uma decisão onde restou descrito o tipo de vício, é abrir a possibilidade que os acórdãos proferidos por este colegiado hoje sejam novamente revistos em situações posteriores, quando exista mudança na composição do colegiado.

Não cabe à Turma Julgadora concordar ou discordar da decisão anterior e regularmente proferida por outra composição. Cabe sim, a essa Turma apenas conhecer da matéria que já foi decidida.

Assim, entendo que o julgamento em questão deve deter-se a apreciação da decadência baseada no vício formal declarado, sendo necessária a conversão do julgamento em diligência, para que seja identificada a data da lavratura da NFLD declarada nula.

Sala das Sessões, em 21 de outubro de 2010



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA - Conselheira





MINISTÉRIO DA FAZENDA
-CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO

Processo nº: 37280.002078/2006-73
Recurso nº: 147.132

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2401-01.460

Brasília, 13 de Dezembro de 2010



MARIA MADALENA SILVA

Chefe da Secretaria da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

☐ Apenas com Ciência

☐ Com Recurso Especial

☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional