



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11330.000450/2007-61  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-010.635 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 22 de março de 2023  
**Recorrente** VALESUL ALUMINIO S A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2000 a 30/03/2006

**NORMAS PROCESSUAIS. VÍCIO NO LANÇAMENTO. CAPITULAÇÃO LEGAL. NULIDADE INEXISTENTE.**

Não existe prejuízo à defesa ou nulidade do lançamento quando os fatos encontram-se devidamente descritos e documentados nos autos, permitindo a empresa o exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa. A mera não indicação de dispositivo legal, quando desincumbiu-se a autoridade fiscal do ônus de demonstrar a ocorrência do fato gerador e das circunstância que ensejaram o lançamento fiscal não enseja a nulidade do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Vencido o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que conheceu parcialmente em relação à primeira matéria. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Em relação ao conhecimento votaram os conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Mário Pereira de Pinho Filho e Sonia de Queiroz Accioly na sessão de 20/12/2022 e Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Não votaram no conhecimento os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Sheila Aires Cartaxo Gomes e Miriam Denise Xavier. Julgamento iniciado em dez/2022.

(assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)  
Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Mário Pereira de Pinho Filho, Sonia de Queiroz Accioly,

Miriam Denise Xavier (suplente convocado(a)), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## Relatório

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte (e-fls. 1.376/1.387) em face do V. Acórdão de n.º 2402-006.250 (e-fls. 1.261/1.284) da Colenda 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa Seção, que julgou em sessão de 06 de junho de 2018 complementado pelo Acórdão de Embargos de n.º 2402-006.982 o recurso voluntário do contribuinte que discutia o lançamento correspondente a contribuição previdenciária (NFLD DEBCAD 37.056.7927, teve como fatos geradores o pagamento efetuado aos sócios controladores a título de compensação de funcionários cedidos (contribuintes individuais), apurados com base nos documentos exibidos à fiscalização, através da escrituração contábil (Livro Razão) e notas fiscais emitidas e contabilizadas como compensação dos funcionários cedidos, apresentados pela mesma. Ainda segundo o referido relatório, trata-se de crédito tributário, relativo ao não recolhimento pela notificada, das contribuições, incidentes sobre a remuneração dos contribuintes individuais que lhes prestaram serviços.

02 - A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

### **“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/08/2000 a 30/03/2006*

**CORESP RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS. NÃO ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS ADMINISTRADORES E SÓCIOS. SUMULA CARF Nº 88.**

*“Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis CORESP”, O “Relatório de Representantes Legais RepLeg” e a “Relação de Vínculos VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.”*

**DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTOS. REGRA GERAL DO ART. 173, I, DO CTN. SÚMULA CARF 99. NÃO APLICABILIDADE.**

*Ausente recolhimento do tributo, ainda que parcial, incide a regra de decadência estabelecida no art. 173, I, do CTN, afastando-se a aplicação do enunciado de Súmula CARF 99.*

**DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO. POSSIBILIDADE.**

*A desconsideração, pela autoridade fiscal, de ato ou negócio jurídico simulado, praticado com abuso de direito ou forma é prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN e não se confunde com a desconsideração da personalidade jurídica.*

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.**

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.*

**NULIDADE DO LANÇAMENTO POR ABARCAR FATO DIVERSO DO LEGALMENTE PREVISTO PARA INCIDÊNCIA.**

*A validade de um lançamento tributário advém da subsunção do fato gerador a hipótese de incidência, sendo a base de cálculo essencial a sua caracterização. Ao adotar base de cálculo da diversa da prevista em lei, tomando como tal o valor recolhido a título de imposto e faturamento das empresas, o lançamento se torna nulo.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares; pelo voto de qualidade, em reconhecer a decadência até a competência 11/2000, vencidos os conselheiros Jamed Abdul Nasser Feitoza (relator), João Victor Ribeiro Aldinucci, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Júnior que reconheceram a decadência até a competência 11/2001; e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo as parcelas destacadas nas notas fiscais a título de tributos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luís Henrique Dias Lima.”*

*Acórdão de Embargos n.º 2402-006.982*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/08/2000 a 30/03/2006*

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. RETIFICAÇÃO DA EMENTA. DECISÃO. RERRATIFICAÇÃO. ACOLHIMENTO SEM EFEITOS INFRINGENTES.**

*Constatada contradição entre a ementa e o decisum do acórdão embargado, impõe-se o acolhimento dos embargos de declaração para o devido saneamento, rerratificando-se a decisão, sem efeitos infringentes*

*A decisão foi registrada nos seguintes termos:*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para sanar a contradição apontada.*

03 - De acordo com o despacho de admissibilidade de e-fls. 1.461/1.474 de 17/04/2020:

*“O processo foi encaminhado à PGFN em 10/9/18 (fls.1.285). De acordo com o disposto no RICARF, Anexo II, artigo 79, § 2º, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreu em 10/10/18, que em 5/10/18 (fls.1.290), opôs Embargos de Declaração (1.286/1.289) tempestivos, que foram acolhidos através do Despacho de fls.1300/1.306, para sanar contradição entre o dispositivo, a ementa e o voto proferido. Na seqüência foi exarado o Acórdão de Embargos de fls. 1.307/1.313, encaminhado à PGFN para ciência em 17/4/19.*

*O sujeito passivo foi cientificado do Acórdão, dos Embargos opostos pela PGFN, do despacho que os admitiu e do Acórdão de Embargos através da abertura dos documentos disponibilizados na sua Caixa*

*Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico - DTE, junto à Receita Federal do Brasil, em 12/8/19 (fls.1.323), e opôs em 19/8/19 (fls.1325) Embargos de Declaração (fls.1.327/1.336), tempestivos, por contradição e omissão no julgado, os quais foram rejeitados pelo Despacho de fls. 1.340/1.345.*

*Cientificado eletronicamente do citado Despacho em 27/1/10 (fls. 1.358), o contribuinte apresentou tempestivamente, em 11/2/20 (fls.1.362), o presente Recurso Especial (fls.1.365/1.387), dentro do prazo de quinze dias estabelecido pelo RICARF, anexo II, artigo 68.”*

04 - Foi dado seguimento parcial ao recurso do contribuinte para tratar da seguinte matéria: **b) Nulidade material da autuação**, sendo em síntese a seguir as alegações do contribuinte:

*a) que a Colenda Turma julgadora concluiu que o fiscal autuante não poderia considerar o valor das Notas Fiscais de cessão de mão-de-obra como base de cálculo para a apuração dos valores de contribuições previdenciárias exigidas nos presentes autos, pois nessa base (valor das Notas Fiscais), existiam parcelas (tributos) que não se configuram remuneração e, portanto, deveriam ser excluídos de tal cálculo;*

*b) embora o entendimento prevalecente tenha sido de que houve equívoco do fiscal autuante com relação à determinação da base de cálculo dos tributos lançados, o v. acórdão deixou de reconhecer a nulidade da autuação por erro na identificação da matéria tributável, concluindo apenas pela exclusão dos tributos destacados nas Notas Fiscais;*

*c) embora reconhecendo que a base de cálculo adotada pela fiscalização não possui fundamento legal (e nem constitucional), por incidir sobre valores que não constituem remuneração das pessoas físicas, o v. acórdão recorrido manteve a autuação, determinando apenas a exclusão dos tributos destacados em tais Notas Fiscais;*

*d) tal correção viola frontalmente o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe expressamente que a determinação da matéria tributável e, por conseguinte, da base de cálculo da autuação, deve ser realizada pela autoridade administrativa no momento da constituição do crédito tributário pelo lançamento;*

*e) nesse descortino, uma vez reconhecida a impossibilidade de inclusão de tributos na base de cálculo do lançamento, por não configurarem remuneração às pessoas físicas, como restou atestado pelo v. acórdão recorrido, deve ser reconhecida – por consequência lógica – a nulidade material da autuação por erro na determinação da matéria tributável;*

*f) diz que a segunda nulidade atrelada ao mérito objeto do presente Recurso Especial se relaciona à nulidade da autuação pelo uso do arbitramento, ou aferição indireta, no tocante ao levantamento CED, com base no artigo 33, § 3º da Lei nº 8.212/91;*

*g) a Recorrente apontou em sua Impugnação e posterior Recurso Voluntário que o arbitramento somente é cabível quando há recusa, sonegação ou apresentação deficiente de qualquer documento por parte do contribuinte;*

*h) a Recorrente cumpriu fielmente todos os termos de intimação emitidos pela fiscalização, pondo à disposição toda a sua escrituração contábil e fiscal que, inclusive, nunca foi tida por inidônea ou insuficiente;*

*i) mesmo assim, a autoridade fiscal baseou-se na técnica do arbitramento (ou aferição indireta), não obstante tivesse a seu dispor toda a documentação de suporte e, ainda, pudesse requerer documentação adicional relativa à efetiva remuneração paga pelas reais empregadores (Vale e BHP) às pessoas físicas em questão;*

*j) tem-se, portanto, que o v. acórdão reconheceu a relevância e necessidade da análise da legalidade do arbitramento realizado pelo Fisco na autuação combatida, mas optou por julgar a questão em conjunto com o mérito debatido no Recurso Voluntário;*

*l) que o v. acórdão reconheceu o alargamento da base de cálculo em virtude da inclusão de valores indevidos pela fiscalização, o que reforça toda a tese da Recorrente acerca da ilegalidade da utilização do arbitramento no presente caso;*

*m) ao final requer seja reconhecida a nulidade material da autuação por violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, em razão da ausência da correta identificação da matéria tributável e da indevida utilização do arbitramento; ou caso também superada essa nulidade.*

05 –Por sua vez a Fazenda Nacional foi intimada conforme despacho de encaminhamento às e-fls. 1.483 de 26/11/2020 e apresentou contrarrazões às e-fls. 1.484/1.491 alegando em síntese:

*a) A tese da contribuinte está amparada no erro na identificação da matéria tributável (inclusão de valores indevidos na base de cálculo) e ausência de fundamentação para o arbitramento e apresenta preliminar de não conhecimento do recurso;*

*b) quanto ao primeiro ponto, cumpre destacar que eventual erro na definição da base de cálculo (que dependendo da situação pode ensejar a nulidade), é diferente de exclusão parcial de valores incluídos a maior. Nesse contexto, as situações apontadas não são idênticas ou não se aproximam;*

*c) no tocante ao arbitramento, da mesma forma inexistente configuração de divergência apta ao conhecimento, considerando que o acórdão recorrido não dispensou a devida fundamentação para o arbitramento (tese refutada pelo paradigma). O julgado realizou a análise da preliminar conjuntamente com o mérito, mas não deixou de apontar as razões para descon sideração da contabilidade da contribuinte, em razão dos inúmeros erros/omissões nos registros. Nesse contexto, não há respaldo para prescindir as particularidades da questão analisada nos autos e dos paradigmas que levaram a conclusões diversas acerca de erro da base de cálculo e/ou inadequações do arbitramento, impossibilitando o confronto entre os julgados;*

*d) no mérito alega que, no caso, eventual erro no procedimento de apuração da base de cálculo do tributo não importou preterição do direito de defesa, eis que a contribuinte logrou identificar claramente, não apenas os fatos a ele imputados, mas o processo por meio do qual o fiscal autuante apurou o tributo lançado e, efetivamente, manifestou sua insurgência em face de tal procedimento;*

*e) que o contribuinte exerceu adequadamente seu direito de defesa que teve seu pedido acolhido parcialmente para que parte da base de cálculo fosse excluída da exigência, o que não tem o condão de alterar em nada a pertinência do lançamento em relação aos demais valores comprovadamente devidos e mantidos pelo julgado recorrido;*

*f) no que diz respeito à suposta ausência de fundamentação do arbitramento realizado pela autoridade fiscal. Tal questão já foi objeto de explanação no tópico da não admissibilidade do recurso em que houve a demonstração de que houve fundamento para se proceder ao arbitramento da base de cálculo, de modo que se trata de mero inconformismo com a conclusão da autuação, corroborada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro e pela Segunda Turma da Quarta Câmara da Segunda Sessão do CARF e que o Termo de Verificação Fiscal indica claramente as incorreções/omissões no registro contábil;*

*g) uma vez que a contribuinte foi capaz de compreender a imputação e apresentar sua discordância em face dos critérios eleitos pela autoridade lançadora, fica demonstrado que lhe foram proporcionadas condições para contraditar o lançamento e exercer seu direito de defesa, seja no tocante ao montante da base de cálculo, seja em razão da discordância com o arbitramento, requer que seja negado provimento ao recurso.*

06 – Sendo esse o relatório do necessário.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

## **Conhecimento**

07 - O Recurso Especial do contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda.

08 – Pela análise do despacho de admissibilidade tratam-se de duas nulidades tratadas pelo contribuinte em seu recurso especial:

*“39. O reconhecimento do equívoco no lançamento combatido representa a nulidade material da autuação com base em dois vieses diferentes:*

*(i) Ausência da correta identificação da matéria tributável, considerando que os valores que serviram de base para o cálculo das contribuições supostamente devidas não constituem “remuneração” paga pela Recorrente às pessoas físicas em questão. (AC. 2201-003.792)*

*(ii) Ausência da correta identificação da matéria tributável pelo uso indevido do arbitramento.” (AC 2401-01.568)*

## **Mérito**

09– Início pela análise da decisão recorrida, quanto a alegação de nulidade material da autuação pela ausência da correta identificação da matéria tributável.

10 – Nessa parte o voto condutor da decisão recorrida entendeu da seguinte forma:

*“Conforme já articulado, a hipótese de incidência da contribuição previdenciária em lide consiste na ocorrência de pagamento ou crédito a pessoa física em razão do trabalho, se parte dos valores compensados não se prestava a tal fim, o presente lançamento tende a incidir sobre faturamento e não sobre remuneração em razão do trabalho.*

*Os próprios documentos utilizados para dar azo a identificação e quantificação do tributo guerreado, por si só provam que as pessoas físicas tidas por contribuintes individuais não receberam a totalidade dos valores constantes nas notas fiscais desconsideradas, pois essas mesmas notas indicam que parte de tais valores são tributos como o ISSQN, IRFonte, Pis, Cofins e CSLL.*

*A base de cálculo adotada pelo Agente Fiscal, conforme se pode extrair do Relatório e confirmar através dos documentos disponíveis nos autos, abarcou os valores brutos dos pagamentos realizados e desconsiderados, incluindo os valores destacados para pagamento de tributos administrados pela própria Receita Federal.*

*Um exemplo inequívoco disto pode ser verificado no DAD, na página n.º 373, competência Abril de 2005 cuja base de cálculo, R\$ 69.509,29, corresponde a soma dos valores brutos das notas fiscais contidas nas Fls 449 e 451, que respectivamente possuem o valor bruto de R\$ 33.872,74 e R\$ 35.636,55, aí inclusos 10,5% referentes a PIS, Cofins, CSLL, IRFonte e ISSQN.*

*Além dos tributos, o fiscal claramente considerou a totalidade do valores como efetivamente pagos ou creditados as pessoas físicas relacionadas, dispensando qualquer verificação junto as empresas que cederam tais funcionários. As decisão recorrida sustenta que o mero crédito, ainda que não pago seria suficiente para realizar o lançamento e, em que pese concordarmos com tal tese, não é possível admitir o alarga a base de calculo para além da incidência constitucional e legalmente estipulada incluindo como remuneração valores claramente destinados ao pagamento de tributos.*

*(...)omissis*

*Aceitar que tributos, claramente identificados nas notas fiscais desconsideradas, possam ser incluídos na base de cálculo de outro tributo administrado pelo mesmo ente tributário que realizou a atuação e situação jurídica contrária à ordem publica, eis que o ordenamento não possui normas destinadas a gerar o enriquecimento do Estado sem base legal.*

*Outrossim, ainda que o Agente fiscal não pudesse verificar o quanto efetivamente era devido, ainda que como mero crédito decorrente do trabalho destes contribuintes individuais, o que é o caso, ao menos os tributos da operação deveriam ter sido excluídos de tal base de calculo, o que não ocorreu, conforme já relatamos. De toda sorte, pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso neste ponto.”*

11 – O contribuinte entende que a decisão recorrida teria reconhecido o erro na base de cálculo do lançamento e com isso violado o art. 142 do CTN em apenas ter excluído o

valor dos tributos destacados nas notas fiscais entre as empresas e por isso há nulidade por vício material.

12 – Contudo, entendo que deve ser mantida a decisão recorrida por seus próprios fundamentos, uma vez que, ao contrário do estabelecido, não houve nenhum tipo de “solução salomônica” ou intermediária para manter a autuação, como alegado pelo contribuinte, pelo contrário, há apenas a exclusão da base de cálculo de valores que não fazem parte da hipótese de incidência indicada pelo relator do voto condutor nessa parte.

13 – Essa forma de exclusão de valores que não coadunam com a hipótese de incidência é mera técnica de julgamento para retificações do quanto estabelecido no lançamento em relação a base de cálculo e que não prejudica em nada na defesa e no devido processo legal, que foi aliás devidamente exercido pelo contribuinte de forma plena.

14 – Da mesma forma, tais exclusões de valores da base de cálculo não se revelam em afronta ao art. 142 do CTN, uma vez que a hipótese de incidência do tributo lançado e os fatos descritos no relatório fiscal, revelam que a autoridade fiscal identificou devidamente a ocorrência do fato gerador e a matéria tributável bem como o montante devido, sendo que meros ajustes na base de cálculo sem afronta ao fato gerador e a matéria tributável em si, não gera nenhum tipo de nulidade a ponto de ser reconhecido a nulidade do lançamento por vício material ou formal, no presente caso.

15 – Portanto, nego provimento ao recurso nesse ponto.

16 – Em relação ao segundo ponto da nulidade arguida pelo contribuinte, e que foi objeto de embargos pelo contribuinte e rejeitados em sua admissibilidade (e-fls. 1.340/1.345), assim trata do tema, *verbis*:

*“A embargante alega que o acórdão deixou de se manifestar quanto à nulidade do levantamento CED pelo uso indevido do arbitramento da base de cálculo, nos seguintes termos:*

*(...)omissis*

*Com relação à nulidade da autuação, verifica-se que o sujeito passivo, em seu recurso voluntário, trouxe como preliminar alegando, em síntese (conforme extraído do relatório que integra o acórdão embargado):*

*(...) omissis*

*Ao analisar a preliminar de nulidade, o entendimento firmado no voto condutor do acórdão é pela sua inocorrência, verbis:*

*‘2.3. Da nulidade da Autuação.*

*O Recorrente articulada pela nulidade da autuação, sustentando ter ocorrido arbitramento sem indicação de suas fundamentos fáticos ou legais bem como ausência de indicação de elementos essenciais a verificação de materialidade do fato tendo ocorrido o lançamento com base em meras presunções, em especial quanto ao efetivo pagamento de remuneração aos profissionais que estão no centro da contenda.*

*Sobre o tema a decisão recorrida assim se posicionou:*

*"Não procede a alegação de que o presente lançamento foi efetuado mediante arbitramento em relação a maior parte dos funcionários, padecendo a notificação de vício insanável consubstanciado na ausência de fundamento legal para o arbitramento, pois o Relatório Fiscal, no item 14, remete ao Relatório de Fundamentos Legais do Débito — FLD (fls. 40/41), para informar os fundamentos legais que amparam a exigência das contribuições ora apuradas."*

*Analisando os elementos contidos nos autos percebe-se relevância da investigação que desafia este colegiado, entretanto, apesar de oposta como questão preliminar, seu conhecimento desafia incursão ao mérito. Em pese o mérito avançar nas questões de licitude da própria operação de cessão de funcionários, também tangencia as questões de arbitramento e bases adequada para o lançamento.*

*Por ser adepto a teoria de asserção, este relator acredita que estão presentes elementos suficientes para se proceder a uma investigação plena da demanda e a análise minuciosa dos elementos probatórios pertinentes, **não havendo nulidade que possa ser declarada de plano sem que implique em prejuízo a outra parte ou mesmo prejuízo ao Recorrente em se analisar tais questões conjuntamente com o mérito. É nesta condição que emitiremos nosso voto quanto a alegada nulidade.**'*

*Assim, não há que se falar em omissão no acórdão quanto à análise da ocorrência de nulidade da autuação, que foi tratada em um único item, tanto no recurso voluntário, quanto no acórdão atacado." Grifos do original*

17 – O despacho de admissibilidade dos embargos de declaração do contribuinte, entendeu que a matéria foi suficientemente tratada nesse ponto acima e, portanto, o recorrente alega a nulidade da autuação pela insuficiência de indicação no lançamento do dispositivo do art. 33§ 3º da Lei 8.212/91 para efetuar o lançamento por aferição indireta.

18 – Nesse ponto avaliando a decisão recorrida, na forma como exposta pelo contribuinte, entendo que deve ser mantida e adoto como razões de decidir o do voto do Ac. 9202-01.125 de 19/10/2010 Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, *verbis*:

***“Quanto à nulidade do lançamento por falta de indicação de dispositivo legal***

*Caso entenda esta turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF que, de fato, o lançamento se deu por arbitramento, cabe então se examinar a existência ou não de vício insanável que resulte em nulidade quando ocorreu falta de indicação de dispositivo legal que autoriza arbitramento de tributo, tendo sido a descrição dos fatos suficientes para compreensão do procedimento fiscal. No caso, a fiscalização realizou arbitramento de contribuições previdenciárias sem, no entanto, fazer a indicação do artigo 33, §3º da Lei n.º 8.212, de 24/07/91, mas no relatório fiscal descreveu todos os fatos e apresentou detalhado memorial de cálculo para apuração das contribuições previdenciárias devidas, deixando claro que a base de cálculo foi apurada por arbitramento:*

*Art. 33 (...)*

*§3ºOcorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de*

*ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.*

*De fato, o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 traz a disposição legal infringida e a penalidade aplicável como elementos obrigatórios do auto-de-infração:*

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

*I - a qualificação do autuado;*

*II- o local, a data e a hora da lavratura;*

*III- a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

*Entretanto, não se pode só pela ausência de um desses elementos tornar o lançamento imprestável. É certo que a falta de indicação do dispositivo legal para o arbitramento configura um erro no lançamento, não foi cumprida uma exigência na lei que rege o processo administrativo fiscal - PAF, mas por que a sanção tem que ser a nulidade do processo e não outra, como, por exemplo, a advertência do servidor responsável, a repercussão em sua avaliação funcional quando esses erros forem reincidentes ou outra consequência qualquer? Não a nulidade do processo.*

*O PAF é um microsistema no ordenamento jurídico e suas regras devem ser interpretadas com unidade: o artigo 10 não deve ser lido isoladamente. A regra no artigo 59 complementa o artigo 10 - somente implica nulidade do lançamento quando, conjuntamente, ocorrerem uma das hipóteses do artigo 10 com uma do artigo 59:*

*Art. 59. São nulos,:*

*I-os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade da qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determina) à as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará e nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8 748, de 1993)*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultaram em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

*Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade*

*Tenho que a nulidade nas hipóteses dos incisos I e II (primeira parte) do artigo 59 é verificada no auto de infração na parte em que não se cumpriu o artigo 10 inciso VI, e a hipótese no inciso II (parte final), prejuízo à defesa, é verificada nos demais elementos exigidos nos incisos do artigo 10 (I ao V),*

*Daí, no caso sob exame, vejo-me conduzido à seguinte conclusão: a ausência da disposição legal infringida pode conduzir à nulidade do processo quando demonstrado o prejuízo à defesa e só nessa hipótese. Como o relatório fiscal foi muito mais detalhado do que o conteúdo do artigo 33, §3º da Lei n.º 8.212/91, não se cogita de preterição do direito de defesa e a conseqüência para o descumprimento do artigo 10, inciso IV do Decreto n.º 70.235/72 não é a nulidade do lançamento, mas outra eventual medida administrativa interna.*

*A falta de indicação de dispositivo legal por si só não prejudica à defesa; no mais, insufla o interessado a questionar a legalidade do arbitramento, já que, em tese, não conhece a norma autorizadora para o lançamento. E foi o que ocorreu. No recurso voluntário o contribuinte diz que a fiscalização ao realizar o lançamento foi arbitrária. Ou seja, o contribuinte sabe que a base de cálculo foi apurada por aferição, mas entendeu que se violou a legalidade administrativa: "a administração pública somente pode fazer o que a lei determina ou autoriza" e por desconhecer essa lei, alegou que o princípio foi violado. A pergunta é: onde está o prejuízo à defesa nisso? Ao contrário, a defesa ficou mais extensa do que, em tese, ficaria caso o dispositivo legal tivesse sido indicado.*

*Vê-se que, não bastasse o artigo 59, o legislador cuidou de reiterar a impossibilidade de nulidade do processo quando descumprido o artigo 10 sem, contudo, ocorrerem as hipóteses do artigo 59. Inclusive vai além, em outros casos, explica que não havendo prejuízo à defesa, sequer é necessário o saneamento do ato, artigo 60.*

*Ressalta-se que as mesmas regras foram inseridas na Portaria MPS n.º 520/2004, diploma que rege o processo administrativo fiscal relativo às contribuições previdenciárias, Esta hipótese de nulidade somente existiu durante a vigência da Portaria MPS n.º 357, de 17/04/2002:*

*PORTARIA MPAS N" 35 7, DE 17 DE ABRIL DE 2002*

*Art. 28. São nulos*

*...*

*III - o lançamento com ausência de fundamento legal, erro na identificação do fato gerador, do período ou do sujeito passivo ou não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF;*

*Portaria n.º 520/2004:*

*Ari. 31. São nulos:*

*I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;*

*III- o lançamento não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo, a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgado a não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*

*Art. 32 As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior serão sanadas quando remi tarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo quando o sujeito passivo houver dado causa ou quando não influírem na solução do litígio. Parágrafo único. A nulidade somente deve .ser decretada quando o saneamento do vício for inviável*

*Esse entendimento ora manifestado se coaduna com todo o movimento de reforma do processo civil - a nulidade de qualquer ato processual deve ser medida excepcional, sob pena também de se violarem o preceito constitucional da razoável duração do processo ou celeridade processual.. Seguem transcrições do Código de Processo Civil:*

*Art 244. Quando a lei prescrever determinada forma, sem comutação de nulidade, o juiz consideram válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade*

*Art 245. A nulidade dos atos deve sei alegada na primeira oportunidade em que couber à parte falar nos autos, sob pena de preclusão*

...

*Ari. 249. O juiz, ao pronunciar a nulidade, declarará que atos são atingidos, ordenando as providências necessárias, a fim de que sejam repetidos, ou retificados.*

...

*Art 250 O erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem necessários, a fim de se observarem, quanto possível, as prescrições legais*

*Parágrafo único Dar-se-á o aproveitamento dos atos praticados, desde que não resulte prejuízo à defesa*

*Outra razão também do meu decidir, embora as anteriores já sejam suficientes, é que o inciso IV obriga que no auto de infração conste a disposição legal **infringida**, ou seja, a regra à qual se subsumem os fatos imputados ao autuado (regra de responsabilização por infração administrativa) não é a mesma coisa do que o dispositivo legal que atribui competência funcional a órgãos públicos*

*para realizem lançamento por arbitramento (regra de competência). Para comparação seguem os dois dispositivos:*

*Artigo 10 (...)*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável*

*Art. 33 (...)*

*§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.*

*No artigo 142 do CTN há um verdadeiro roteiro para a realização do lançamento Vê-se que primeiro vêm os fatos constatados e, após, concluindo-se que são geradores da obrigação tributária é determinada a matéria tributável e calculado o tributo:*

*Art 142 Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o ci édito 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*

*Os dispositivos legais determinados pelo artigo 10 são os relacionados com os fatos constatados, dentre outros foi indicado nos relatórios fiscais o artigo 22, I da Lei nº 8,212/91, e não com o cálculo do tributo, artigo 33, §3º da mesma lei, quando é apurado por arbitramento.”*

19 – Na mesma esteira o Ac. 9202-006.970 de 20/06/2019 Relª Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

NORMAS PROCESSUAIS. VÍCIO NO LANÇAMENTO. CAPITULAÇÃO LEGAL. NULIDADE INEXISTENTE.

Não existe prejuízo à defesa ou nulidade do lançamento quando os fatos encontram-se devidamente descritos e documentados nos autos, permitindo a empresa o exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa. A mera não indicação de dispositivo legal, quando desincumbiu-se a autoridade fiscal do ônus de demonstrar a ocorrência do fato gerador e das circunstância que ensejaram o lançamento fiscal não enseja a nulidade do lançamento.

20 – Portanto, nego provimento ao recurso nesse ponto inclusive.

**Conclusão**

21 - Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso