



Processo nº 12045.000426/2007-19
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.266 – CSRF / 2^a Turma
Sessão de 21 de maio de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado M.I. MONTREAL INFORMÁTICA S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1998

FISCALIZAÇÃO REALIZADA FORA DO ESTABELECIMENTO CENTRALIZADOR. CONSTATAÇÃO DE PREJUÍZO PARA A DEFESA. INEXISTÊNCIA DE JULGAMENTO DE MÉRITO. NULIDADE POR VÍCIO FORMAL.

A anulação do lançamento sob fundamento de suposto cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, por estar a documentação fiscal exigida em localidade diversa daquela eleita pela autoridade fiscal lançadora, caracteriza víncio de natureza formal, uma vez que não houve julgamento de mérito e a nulidade não afetou a regra matriz da relação jurídica tributária, que se encontra devidamente evidenciada na Notificação Fiscal e complementada pelo Relatório Fiscal, que se fizeram acompanhar dos devidos documentos comprobatórios dos fatos noticiados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito dar-lhe provimento, declarando a nulidade do lançamento por víncio formal.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Régis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) contra o Acórdão nº 2301-003.786 (e.fl. 1412/1422), da 1ª Turma Ordinária / 3ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que deu provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo, reconhecendo a ocorrência de vício de natureza material no lançamento.

O lançamento refere-se às contribuições para outras entidades e fundos (“Terceiros”), a saber: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e Serviço Social do Comércio (SESC) e Serviços Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC).

Consoante o “Relatório Fiscal - RFISC”, elaborado pela autoridade fiscal lançadora (e.fl. 375/383), parte integrante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 35.371.286-8, o crédito apurado refere-se a contribuições devidas pelo sujeito passivo relativas às remunerações de segurados empregados envolvidos com atividades mercantis (setor de vendas). À vista das irregularidades apuradas foram lavrados diversas outras NFLD’s, relativas a obrigações tributárias principais e Autos de Infrações para lançamentos de multas por descumprimento de obrigações acessórias, que se encontram discriminados no Termo de Encerramento da Ação Fiscal – TEAF de e.fl. 371/373.

A contribuinte apresentou a impugnação de e.fl. 481/542, sendo que submetido a julgamento, o lançamento foi considerado procedente, pelo Serviço de Análise de Defesas e Recursos da Divisão de Arrecadação da Gerência Executiva do Rio de Janeiro – Centro, conforme DECISÃO-NOTIFICAÇÃO 17.401.4/0563/2001 (e.fl. 710/716), sendo o crédito tributário mantido em sua integralidade.

Inconformada com a decisão do Serviço de Análise de Defesas e Recursos, a autuada apresentou o recurso voluntário de e.fl. 734/748, onde em preliminar inova em seus argumentos de defesa, requerendo a declaração de nulidade do lançamento sob argumento de cerceamento de defesa e incompetência da autoridade lançadora, pelo fato de que a fiscalização teria sido efetuada fora de seu estabelecimento “centralizador”, mediante os seguintes argumentos:

(...)

PRELIMINARMENTE

a)- Fiscalização fora do "Centralizador"

Conforme pode ser visto, através do contrato social acostado (doc. 2), a sede da Recorrente está localizada no Município de Rio das Flores, neste Estado, na rua Capitão Jorge Soares n. 4 - Centro.

Na sede da empresa, naquele Município é que está localizada a Contabilidade, os livros e onde estão relacionados e acondicionados todos os documentos contábeis da empresa, inclusive guias, folhas-de-pagamento,-etc.

Rio das Flores é, inclusive, o domicílio fiscal da Recorrente, para todos os fins, inclusive para a Receita Federal e para o parcelamento de débito no próprio INSS, como se prova através dos anexos documentos 3 e 4.

POR TANTO, PARA FINS DE FISCALIZAÇÃO, O "CENTRALIZADOR" DA RECORRENTE, OBRIGATORIAMENTE, É A MATRIZ. A EMPRESA NÃO INDICOU AO INSS OUTRO DIVERSO!

Entretanto, sibilinamente, a Recorrente foi fiscalizada na sua filial 12, que fica no Município do Rio de Janeiro.

Veja-se, apenas a título de ilustração, que, nos relatórios fiscais das dezenas de NFLD lavradas pela fiscalização, está presente a "queixa" de que houveram dificuldades para a obtenção de documentos, o que, aliás, acarretou a lavratura de Autos de Infração e lançamentos por meras inferências.

Assim sendo, a empresa deveria ser fiscalizada pela GRAF de Volta Redonda e não pela GRAF do Centro.

Pelo exposto, como a fiscalização foi realizada por órgão e Autoridade que não tinham competência para tal, temos que a mesma é **ABSOLUTAMENTE NULA**, inclusive porque trouxe evidente prejuízo à Contribuinte, no que concerne à apresentação dos documentos fiscais aos Auditores do Instituto.

(...)

Encaminhados os autos ao então órgão julgador de segunda instância, o Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), em sessão de 15/07/2022, decidiu a 2ª Câmara daquele conselho pela conversão do julgamento em diligência, para: "...verificação dos possíveis fatos geradores em comum com a ação fiscal realizada envolvendo os períodos JAN/95 a ABRIL/97 e análise da documentação juntada com intimação do contribuinte acerca do resultado da diligência e abertura do prazo recurso." Em atendimento à diligência requerida, foram apresentadas as informações de e.fl. 1344/1350 prestadas pelo Serviço de Análise de Defesas e Recursos da Gerência Executiva do INSS no Rio de Janeiro – Centro. A autuada apresentou a manifestação de e.fl. 1354/1360.

Seguiu-se uma série de questionamentos processuais e ação judicial da autuada, onde alega suspeição do relator do processo junto ao CRPS, sendo determinada judicialmente que fosse sustado o andamento dos recursos da contribuinte em curso junto à 2ª Câmara do referido Conselho e os efeitos daqueles que já foram por ela analisados até o julgamento de mérito da ação judicial.

Superada a fase judicial, tendo em vista o disposto no art. 30 da Lei nº11.457, de 16 de março de 2007, foram transferidos do CRPS para o 2º Conselho de Contribuintes, e posteriormente para este CARF do Ministério da Fazenda, a competência para julgamento de recursos referentes às contribuições sociais e aquelas devidas a outras entidades e fundos.

Encaminhados os autos ao CARF e submetido o recurso a julgamento, decidiu a 1ª Turma Ordinária / 3ª Câmara / desta 2ª Seção de Julgamento, pelo conhecimento do recurso voluntário e anulação do lançamento fiscal por vício material, sendo exarado o Acórdão nº 2301-003.786, que apresenta a seguinte ementa:

LANÇAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. VÍCIO MATERIAL. ESTABELECIMENTO CENTRALIZADOR. DIREITO ASSEGURADO AO CONTRIBUINTE. CTN.

Da leitura do caput do artigo 127 do CTN verifica-se que a eleição de domicílio tributário é prerrogativa do contribuinte e somente pode ser recusado pela autoridade fiscalizadora nas hipóteses comprovadas de impossibilidade ou dificuldade de realização da ação fiscal.

O prejuízo para a defesa do contribuinte é patente, uma vez que a documentação fiscal exigida estava em localidade diversa daquela eleita pelos auditores, o que dificultou a sua apresentação.

A impossibilidade do contribuinte de apresentar sua defesa, por estar a documentação fiscal exigida em localidade diversa daquela eleita pelos auditores, caracteriza vício substancial, material, uma nulidade absoluta.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que negavam provimento ao recurso. Declaração de voto: Mauro José Silva.

Ciente da decisão da Turma Ordinária, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e.fl. 1424/1443, onde sustenta a ocorrência de divergência quanto à ausência de nulidade do lançamento, assim como, caso mantida a decisão pela nulidade da notificação, defende tratar-se de situação em que, diferente do decidido, caracterizaria verificação de vício de natureza formal e não material.

Conforme o “Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial” de e.fl. 1447/1456, foi admitida a rediscussão somente da matéria: “**natureza do vício**”, sendo acatado como paradigma o Acórdão 2402-005.902.

A contribuinte apresentou as contrarrazões de e.fl. 1467/1471, onde, citando julgados deste Conselho, requer a manutenção da decisão recorrida, pelos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

Conhecimento

Conforme relatado, a matéria devolvida para apreciação deste colegiado refere-se à “**natureza do vício**”, que resultou na anulação da notificação de lançamento, onde os acórdãos recorrido e paradigma tratam de processos retratando situações com similitude fática autorizativas do seguimento do recurso especial.

Entendeu-se, na decisão recorrida, que o vício relativo à não aceitação do domicílio tributário eleito pelo contribuinte, ensejaria a nulidade do lançamento por vício material. De forma distinta, no paradigma (acórdão 2402-005.902), que se refere a lançamento da própria ora autuada e substituiu outro anulado nas mesmas circunstâncias aqui tratadas e mesmos motivos, relativamente à falta de observância do domicílio eleito pelo sujeito passivo, decidiu-se que seria formal a natureza do vício, tendo em vista que, ao se acolher a preliminar quanto ao domicílio tributário, sequer foram analisadas as circunstâncias materiais da regra-matriz da incidência tributária, conforme restou expressamente consignado:

Acórdão n.º: 2402-005.902

Recorrente: M.I. MONTREAL INFORMÁTICA LTDA

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2001 a 31/05/2005

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. LANÇAMENTO SUBSTITUTO. LANÇAMENTO ANTERIOR ANULADO. NATUREZA DO VÍCIO. PRELIMINAR QUE FOI ACOLHIDA. INEXISTÊNCIA DE JULGAMENTO DE MÉRITO. VÍCIO FORMAL. AFERIÇÃO DIRETA DA BASE DE CÁLCULO.

**ELEMENTO QUANTITATIVO EXTRAÍDO DAS FOLHAS DE PAGAMENTO.
LANÇAMENTO DEVIDAMENTE FUNDAMENTADO. NULIDADE.
INEXISTÊNCIA.**

1. No lançamento substituído, o acolhimento da preliminar tornou desnecessário qualquer julgamento de mérito e qualquer análise relacionada às circunstâncias materiais da regra-matriz de incidência tributária, tendo havido anulação por vício formal.
2. A autoridade autuante partiu das bases de cálculo informadas pelo próprio sujeito passivo em suas folhas de pagamento, não tendo havido qualquer arbitramento/aférição indireta.
3. Até porque não havia transcorrido o prazo decadencial para o presente lançamento, ex vi do inc. II do art. 173 do CTN, é indubitável que a recorrente estava obrigada a guardar todos os documentos a ele pertinentes.
4. A ação fiscal foi conduzida por servidor competente, que concedeu à recorrente os prazos legais para a apresentação de documentos e prestação de esclarecimentos; o Auto de Infração foi devidamente motivado e foi concedido ao sujeito passivo o prazo legal para a formulação de impugnação; a autuação ainda contém clara descrição do fato gerador da obrigação, da matéria tributável, do montante do tributo devido, da identificação do sujeito passivo e da penalidade aplicável; não houve nenhum prejuízo para os direitos de defesa e do contraditório da recorrente, que puderam ser exercidos na forma e no prazo legal.

(...)

Voto

(...)

Neste caso concreto, como a decisão que anulou o lançamento substituído não julgou qualquer circunstância material da regra-matriz de incidência tributária (ou os elementos do fato gerador), não se pode afirmar que ela tenha declarado e/ou decretado a existência de vício material.

O acolhimento da preliminar naquele PAF implica a anulação do lançamento por vício formal.

(...)

Portanto, o recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Mérito

Sustenta a Fazenda Nacional, que no acórdão paradigma, que se refere a notificação em face da própria ora autuada e substituiu outro anulado nas mesmas circunstâncias e motivos aqui tratados (falta de observância do domicílio eleito pelo sujeito passivo), decidiu-se que esse tipo de vício seria caracterizado como formal, uma vez que não foi sequer discutida a materialidade do fato gerador, dizendo respeito apenas ao procedimento de fiscalização e não afetando a obrigação tributária.

A decisão recorrida entendeu como descumpridos os comandos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), com cerceamento do direito de defesa da contribuinte, caracterizando assim, vício de natureza material, mediante os seguintes principais argumentos:

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

(...)

4. Compulsando os autos, verifica-se que a auditoria fiscal realizada no estabelecimento da recorrente, através do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos –

TIAD (fls 78/80), determinou que a documentação fosse apresentada no estabelecimento 42.563.692/0012-89 situado na Rua São José, 90 - 7º andar Centro Rio de Janeiro/RJ e lá permanecesse até o encerramento da ação fiscal.

5. O contribuinte argumenta que, de acordo com seu contrato social e outros documentos acostados aos autos, o domicílio tributário estava situado na Rua Capitão Jorge Soares, 04 - Rio das Flores - Volta Redonda/RJ.

6. O fisco, por sua vez, tenta afastar os argumentos do contribuinte trazendo aos autos indícios de prova no sentido de que a empresa elegeu como domicílio tributário o estabelecimento em que se desenvolveu o procedimento fiscalizatório, portanto não haveria razão alguma para anular o lançamento fiscal.

7. A questão foi levada ao Judiciário. Em consulta realizada sobre o andamento do processo, constata-se que houve trânsito em julgado em favor do recorrente. Com efeito, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região entendeu que os motivos trazidos pela Procuradoria do INSS para justificar a fiscalização em estabelecimento distinto ao eleito como domicílio tributário foram insuficientes para a aplicação do artigo 127, §2º do CTN. Segue transcrição do voto vencedor, ementa, acórdão e fase processual:

(...)

EMENTA

ADMINISTRATIVO – ALTERAÇÃO DE SEDE - DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO – RECUSA PELA ADMINISTRAÇÃO - ART. 127, § 2º, DO CTN.

I – Da leitura do caput do artigo 127 do CTN verifica-se que, a princípio, a eleição de domicílio tributário é prerrogativa do contribuinte. Se o mesmo não o elege, passa a Administração a avaliar as alternativas legais para sua definição, enumeradas nos incisos do referido artigo. Nesta situação, em se tratando de pessoa jurídica de direito privado, tem-se como domicílio tributário, ex vi do inciso II, o local de sua sede.

II – A autonomia que a pessoa jurídica possui para definir, em seus atos constitutivos, o local de sua sede, não se confunde com o exercício da faculdade de eleição do seu domicílio tributário. O § 2º do art. 127 do CTN permite que a autoridade administrativa recuse domicílio fiscal apenas quando este tenha sido fixado por eleição, e não em virtude de mudança de sede promovida por conta de alteração de contrato social da empresa.

III – Recurso provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima indicadas. Decide a Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, à unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator, constante dos autos, que fica fazendo parte integrante do presente julgado.

Rio de Janeiro, 15 de agosto de 2007. (data de julgamento) SERGIO SCHWITZER

RELATOR

PROCESSO N.º 2003.51.01.022430-0

IV - APELACAO CIVEL (AC /346266) AUTUADO EM 14.07.2004 PROC. ORIGINÁRIO N.º 200351010224300 JUSTIÇA FEDERAL RIO DE JANEIRO VARA:

19CI

APTE: MI MONTREAL INFORMATICA LTDA ADV: JOAO LUIZ PINTO DA NOBREGA E OUTROS

APDO: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS ADV: FERNANDO LINO VIEIRA

RELATOR: DES.FED.SERGIO SCHWAITZER - 7A.TURMA ESPECIALIZADA

LOCALIZAÇÃO: BAIXADO Em 07/12/2007 - 12:40

Baixa Definitiva Remetido a(o) A(O) Décima Nona Vara Federal do Rio de Janeiro(GR 00/0162527)07/0162527 Em 27/11/2007 - 12:40 Trânsito em Julgado

DATA DO ÚLTIMO PRAZO: Em 05/11/2007 - 16:44 Recebimento NA(O)
SUBSECRETARIA DA 7A.TURMA ESPECIALIZADA”

8. Considerando a decisão judicial, temos como assegurado que o domicílio tributário da empresa recorrente é a sua sede, situada na Rua Capitão Jorge Soares nº 04, Centro, Município de Rio das Flores – RJ, conforme defendido em suas razões recursais. Portanto, está eivado de nulidade o lançamento fiscal em seu nascêdouro.

9. E o prejuízo para a defesa do contribuinte é patente, uma vez que a documentação fiscal exigida estava em localidade diversa daquela eleita pelos auditores, o que certamente dificultou a sua apresentação para o fisco.

(...)

DO VÍCIO MATERIAL

15. Entende-se por víncio formal aquele relacionado aos requisitos objetivos para a validade do lançamento. Diz respeito a exigências legais pré-estabelecidas para o ato administrativo. Por outro lado, víncio material está diretamente relacionado à própria matéria tributada pela autoridade administrativa. Envolve questões relacionadas à interpretação das normas jurídicas, situação fática apurada pela fiscalização, dados contábeis, etc.

16. O víncio material diz respeito à própria obrigação tributária e não aos requisitos burocráticos exigidos ao lançamento.

17. Destarte, ao analisar o voto condutor, observa-se que as alegações ali trazidas referem-se à impossibilidade do contribuinte de apresentar sua defesa, ensejando, por conseguinte, a nulidade do auto por víncio material, consubstanciado nos artigos 142 e 173, II, do Código Tributário Nacional.

(...)

20. Forma é requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

21. No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. A sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza absoluta de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de víncio material:

(...)

23. O que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, víncio formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador,

equívocos e omissões no dispositivo legal, da data e horário da lavratura, identificação do sujeito passivo.

(...)

25. Ambos os vícios, formal e material, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é a diferença esclarecida acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo a partir da decisão apenas quando o víncio é formal, pois não há dúvida no lançamento de que o fato gerador existiu.

26. O rigor da forma como requisito de validade gera um grande número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Código Tributário Nacional (CTN) a regra de novo prazo para contagem de decadência a partir da decisão, a fim de realização de lançamento substitutivo ao anterior, quando anulado por simples víncio na formalização.

27. De fato, forma não pode ter a mesma relevância da existência do fato gerador. Ainda que anulado o ato por víncio formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação ocorreu e que esse fato existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por víncio material.

28. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo.

(...)

30. Por fim, diante de todo o exposto e uma vez transitada em julgado a sentença reconhecendo que o domicílio tributário é o estabelecimento centralizador do recorrente, situado na Rua Capitão Soares, 04 Rio das Flores Volta Redonda/RJ, somente resta a este órgão administrativo julgador acatar a decisão judicial e, consequentemente, anular o lançamento por víncio material. Restando, portanto, prejudicado o exame de mérito.

(...)

Na situação ora sob análise, o motivo da decretação de nulidade do lançamento baseou-se em suposta impossibilidade do sujeito passivo apresentar sua defesa, por ser sido efetivado o procedimento de auditoria fiscal, e solicitada a sua documentação, em estabelecimento da própria empresa, mas distinto do centralizador.

A precisa definição da natureza de eventuais vícios e sua caracterização como formais ou materiais é tema objeto de amplos debates neste Conselho, assim como na literatura especializada. Pela pertinência ao deslinde ao presente caso, peço vênia para parcial reprodução dos fundamentos do Acórdão 9202-004,329, desta 2ª Turma da Câmara Superior, de relatoria do Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, analisando a matéria atinente à natureza do víncio:

(..)

c) Quanto à natureza do víncio:

Aqui, de se notar que o voto vencedor do Acórdão guerreado é bastante claro em estabelecer que a falta de exposição clara e objetiva dos fatos geradores no caso sob análise violou os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa, ferindo também o devido processo legal. No entendimento do recorrido, em sendo afrontado princípio constitucional, o lançamento fica maculado como um todo, daí se caracterizando a ocorrência de erro material, *verbis*:

(...)

Quanto à distinção entre víncio formal e material, alinho-me aqui à corrente que os distingue baseado nas noções de norma introdutora e norma introduzida, de lição de Paulo de Barros Carvalho e muito bem resumida pela Conselheira Celia Maria de Souza Murphy, no âmbito do Acórdão 2101-002.191, de lavra da 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2ª. Seção de Julgamento e datado de 15 de maio de 2013, *expressis verbis*:

"(...)

O tema dos vícios material e formal está intrinsecamente relacionado com o processo de positivação do direito.

Tomamos por premissa que o direito positivo é um sistema de normas, regidas por um princípio unitário, no qual normas jurídicas, seus elementos, relacionados entre si, são inseridas e excluídas a todo instante. As normas jurídicas são inseridas no sistema do direito positivo de acordo com regras que o próprio sistema produz. É uma norma que estipula qual é o órgão autorizado a inserir normas no sistema do direito positivo e qual o procedimento para que isso se faça.

Toda norma jurídica introduzida no sistema do direito positivo o é por meio de uma norma introdutora. As normas sempre andam aos pares: norma introdutora e norma introduzida, tal como leciona Paulo de Barros Carvalho.

A norma introdutora espelha o seu próprio processo de produção; a introduzida regula a uma conduta (que pode ser, inclusive, a produção de outra norma). Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Kelsen, são de direito formal as normas que cuidam da organização e do processo de produção de outras normas; de direito material são as normas que determinam o conteúdo desses atos, isto é, regulam o comportamento humano propriamente dito. O lançamento, norma jurídica que é, não foge à regra: compõe-se de norma introdutora e norma introduzida. Na norma introdutora fica demonstrado o procedimento que o agente público, autorizado a inserir no ordenamento jurídico a norma individual e concreta que aplica a regra-matriz de incidência tributária, seguiu para produzi-la. A norma introduzida é a própria aplicação da regra-matriz. A primeira norma trata da forma; a segunda, da matéria.

No lançamento, a norma introdutora tem a ver com o procedimento ao qual alude o artigo 142 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e as normas de Direito Administrativo, que se completa com a norma introduzida, que efetivamente aplica a regra-matriz de incidência.

Feitas essas considerações, resta analisar em que ponto se identifica o vício do lançamento perpetrado no presente processo, se no processo de produção do ato administrativo do lançamento ou se na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Se na norma introdutora, trata-se de erro formal; se na norma introduzida, é erro material.

(...)

A regra-matriz de incidência, como ensina Paulo de Barros Carvalho, é norma jurídica em sentido estrito que institui o tributo, e compõe-se de antecedente e consequente. No antecedente, temos os critérios material, espacial e temporal. No consequente, os critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Analisamos, a seguir, a aplicação de cada um deles no lançamento em debate.

(...)"

Aplicando tais considerações ao caso em tela, verifico que a autoridade fiscal, ao considerar que os valores auferidos a título de direito de imagem fazem parte da remuneração dos contribuintes e, assim, se constituem em base de cálculo das contribuições previdenciárias a terceiros, aplicou corretamente a regra matriz de incidência, conforme fundamentos legais das rubricas de e-fls. 81 a 83, os quais não merecem qualquer reparo. Evidência adicional neste sentido é a defesa do contribuinte de e-fls. 101 a 115, onde o contribuinte se defende especificamente da incidência de contribuições previdenciárias sobre a rubrica do direito de imagem, insurgindo-se contra a incidência determinada pela regra matriz aplicada pela autoridade fiscal, agora com base em argumentos jurídicos, não vinculados, notese, a qualquer eventual nulidade do auto de infração.

(...)

Daí, rejeito a ocorrência de vício na aplicação da regra-matriz de incidência, descartando a ocorrência de erro material.

Comungando com o entendimento acima esposado, tenho que a ocorrência do vício de natureza material se verifica quando constatado erro na norma introduzida, produzida pela autoridade competente quando da realização do lançamento, melhor dizendo, tal norma não obedeceu aos critérios da regra matriz prevista nos dispositivos legais aplicáveis ao caso, não sendo observadas as circunstâncias materiais da regra matriz de incidência tributária. Situação que não se verifica no presente caso.

A exemplo do que consta do acórdão paradigma, que repise-se, trata de autuação em face da própria ora autuada, nas mesmas circunstâncias e motivos aqui tratados (falta de observância do domicílio eleito pelo sujeito passivo), decidiu-se que esse tipo de vício seria caracterizado como formal, uma vez que não foi sequer discutida a materialidade do fato gerador, dizendo respeito apenas ao procedimento de fiscalização e não afetando a obrigação tributária. Restou consignado naquela decisão paradigmática que o órgão de julgamento, justamente por ter acolhido a preliminar relativa ao domicílio tributário escolhido pela autoridade fiscal, não teria analisado, nem mesmo superficialmente, o fato gerador da obrigação correspondente, a matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, o sujeito passivo, a penalidade aplicável, entre outras circunstâncias atinentes ao fato jurídico tributário, dessa forma, o acolhimento da circunstância antecedente ao mérito tornou desnecessário qualquer julgamento a seu respeito e qualquer análise relacionada às circunstâncias materiais da regra matriz de incidência tributária. Por concordar com tais fundamentos e também os adotando como razão de decidir, passo à parcial reprodução do Voto do paradigma (acórdão 2402-005.902):

(...)

Conforme se depreende das decisões constantes daquele PAF, o órgão de julgamento, justamente por ter acolhido a preliminar relativa ao domicílio tributário escolhido pela autoridade fiscal, não analisou, nem mesmo superficialmente, o fato gerador da obrigação correspondente, a matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, o sujeito passivo, a penalidade aplicável, entre outras circunstâncias atinentes ao fato jurídico tributário.

Isto é, o acolhimento da circunstância antecedente ao mérito tornou desnecessário qualquer julgamento a seu respeito e qualquer análise relacionada às circunstâncias materiais da regra-matriz de incidência tributária.

O exame de todas as preliminares tratadas no Código de Processo Civil e no Decreto 7574/11, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal PAF, revela um traço comum: as questões de tal natureza não tangenciam o direito material controvertido, mas sim dizem respeito a aspectos que gravitam ao seu redor, sem ter com ele qualquer ponto de interseção.

No tocante ao Código, é assim com a inexistência ou nulidade de citação, a incompetência absoluta ou relativa, a incorreção do valor da causa, a inépcia da petição inicial, a perempção, a litispendência, a coisa julgada, a conexão, a incapacidade da parte, defeito de representação ou falta de autorização, a convenção de arbitragem, a ausência de legitimidade ou de interesse processual, a falta de caução ou de outra prestação que a lei exige como preliminar, a indevida concessão do benefício da assistência judiciária gratuita e a existência de vício sanável.

No regime do PAF, distingue-se claramente a nulidade do exame de mérito, na medida em que as nulidades dizem respeito à competência do agente ou à preterição do direito de defesa (incs. I e II do art. 12 do Decreto 7574/11) e nem mesmo obstante o efetivo julgamento de mérito, quando se puder decidir em favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade (§ 3º do art. 12).

Como se vê, todas as matérias elencadas acima estão próximas do direito material, tanto que devem ser decididas antes (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, art. 59, e Código de Processo Civil, art. 938), mas com ele não coincidem.

Apenas aquilo que se denomina nulidade por vício material pode estar realmente relacionado com o mérito, já que está intimamente ligado à validade e à incidência da lei, e, como o próprio nome sugere, com a materialidade do fato jurídico.

Nesse contexto, e muito embora este Conselho venha tratando o vício material como ponto de natureza preliminar, melhor seria chama-lo de prejudicial de mérito, pois o vício material atinge a materialidade do fato gerador.

Vício formal, como sabido, é mácula inerente ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito, ao passo que vício material é aquele relativo à validade e à incidência da lei. Veja-se, nesse sentido, a doutrina de Leandro Paulsen:

Os vícios formais são aqueles atinentes aos procedimentos e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e incidência da lei.

Neste caso concreto, como a decisão que anulou o lançamento substituído não julgou qualquer circunstância material da regra-matriz de incidência tributária (ou os elementos do fato gerador), não se pode afirmar que ela tenha declarado e/ou decretado a existência de vício material.

O acolhimento da preliminar naquele PAF implica a anulação do lançamento por vício formal.

(...)

A mesma situação se verifica nos presentes autos e, curiosamente, no Voto condutor da decisão há expresso reconhecimento de que: “*O vício material diz respeito à própria obrigação tributária e não aos requisitos burocráticos exigidos ao lançamento.*” Merecem ainda destaque os seguintes trechos de tal *decisum*:

(...)

25. Ambos os vícios, formal e material, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é a diferença esclarecida acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo a partir da decisão apenas quando o vício é formal, pois não há dúvida no lançamento de que o fato gerador existiu.

26. O rigor da forma como requisito de validade gera um grande número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Código Tributário Nacional (CTN) a regra de novo prazo para contagem de decadência a partir da decisão, a fim de realização de lançamento substitutivo ao anterior, quando anulado por simples vício na formalização.

27. De fato, forma não pode ter a mesma relevância da existência do fato gerador. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação ocorreu e que esse fato existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material.

28. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo.

(...)

Analizando o caso concreto, é de fácil verificação que se encontram devidamente demonstrados, na Notificação, todos os elementos da relação jurídica tributária, de forma que a autuação não se encontra amparada em mera presunção decorrente da ausência de apresentação de documentos. Destarte, apesar do vício acolhido pelo colegiado como causa do cancelamento da notificação (documentação fiscal exigida em localidade diversa do estabelecimento

centralizador), todavia, tal vício não pode ser considerado como de natureza material, pois, se assim o fosse, estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu. Contudo, não é esta a hipótese dos autos, vez que a infração tributária resta devidamente evidenciada na Notificação Fiscal, e complementada pelo Relatório Fiscal, que se fizeram acompanhar dos devidos documentos comprobatórios dos fatos noticiados, não havendo dúvida propriamente quanto ao crédito dela decorrente.

Ademais, conforme observado pela Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou substancial impugnação e recurso voluntário, e teve todo o decorrer do processo administrativo fiscal para apresentar provas. Do encerramento da ação de fiscalização e o fim do prazo para apresentação da impugnação foi decorrido quase um ano, sendo que o aventureiro erro, somente foi suscitado por ocasião da apresentação da peça recursal contra a decisão de primeira instância. Também consta no Relatório Fiscal, que durante o procedimento de auditoria a fiscalização foi atendida: pelo Gerente de Recursos Humanos, pelo Gerente Administrativo e pelo contador da empresa, que se encontravam fisicamente e atendiam no estabelecimento onde foi procedida à autuação (município do Rio de Janeiro), que não era o centralizador da contribuinte.

Pelo exposto, embora entenda que sequer haja elementos que caracterizariam erro passível de nulidade da autuação, considerando que o suposto erro não afeta a regra matriz da relação jurídica tributária, não pode ser considerado como vício de natureza material, pois, se assim o fosse, estar-se-ia afirmando que o próprio fato gerador não teria existido, embora a decisão recorrida não tenha procedido a qualquer análise quanto aos aspectos materiais do lançamento, uma vez acatada a preliminar de nulidade. Tal situação também foi observada nos fundamentos da decisão prolatada no acórdão paradigmático acima reproduzido.

Relevante ainda registrar, que esta Câmara Superior já analisou diversos recursos envolvendo a autuada (MI Montreal Informática S/A) relativamente às mesmas situações ora objeto de apreciação, onde de decidiu pela natureza formal do vício que ensejou a nulidade dos respectivos lançamentos, tratam-se dos seguintes Acórdãos: 9202-010.225, 9202-010.226, 9202-010.228, 9202-010.229, 9202-010.230, 9202-010.231 e 9202-010.232. Eis a ementa do Acórdão 9202-010.225:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/05/2005

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

Demonstrada a divergência mediante a indicação de paradigma que, tratando de matéria semelhante decidiu de forma diversa, conhece-se do recurso especial.

PROCEDIMENTO FISCAL REALIZADO EM ESTABELECIMENTO DIVERSO DA SEDE DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL.

Em se admitindo nulo o lançamento em razão de procedimento fiscal realizado em estabelecimento diverso do eleito pelo sujeito passivo como domicílio tributário, o vício que ensejou a nulidade há de ser considerado como de natureza formal.

Nesses termos, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento, declarando a nulidade do lançamento por vício formal.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos

Fl. 13 do Acórdão n.º 9202-011.266 - CSRF/2^a Turma
Processo nº 12045.000426/2007-19