



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

**Processo n°** 14367.000022/2009-71  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-003.855 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de novembro de 2013  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES  
**Recorrente** CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE ATLETISMO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

VICIO MATERIAL. NULIDADE.

Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza 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.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento por vício material.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Tabora Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente a autuação fiscal lavrada com ciência em 13/03/2009 que decorre da omissão em GFIP dos fatos geradores de contribuições previdenciárias que foram objeto dos processos nº 14367.000020/2009-82 e 14367.000019/2009-58, julgados por esta turma ordinária em 14/05/2013.

Seguem transcrições de trechos da ementa, relatório e voto que integram o acórdão recorrido:

*DEBCAD nº 37.182.897-0 (AIOA CFL-78)*

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.*

*Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela interessada (art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 67 da Lei nº 9.532, de 1997), consolidando-se administrativamente o crédito tributário a ela correspondente.*

*GFIP. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.*

*Constitui infração apresentar o documento GFIP (Lei nº 8.212/91, art. 32, IV, inciso acrescentado pela Lei nº 9.828/97) com informações incorretas ou omissas.*

*CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. BASE DE CÁLCULO.*

*Constitui base de cálculo da contribuição social da empresa, o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.*

*Impugnação Improcedente*

...

*Considera-se como não-impugnada a parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não se manifesta expressamente, com a conseqüente renúncia ao contencioso administrativo fiscal e consolidação administrativa dos respectivos créditos tributários apurados (art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 67 da Lei nº 9.532, de 1997).*

*No presente caso, a interessada apresenta impugnação parcial, combatendo apenas a parte da autuação referente aos levantamentos "AJL" e "ATL", relacionados aos autos de infração DEBCAD's 37.182.894-5 e 37.182.893-7, de forma que a presente lide fica delimitada pela parte do valor da presente autuação relacionada a estes levantamentos.*

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reprisa as alegações trazidas nos processos principais e que passam a integrar este presente processo e mais que:

*3 - O termo do presente auto de infração é parcialmente insubsistente. pois além da superposição de nomes de autos de infração distintos, não incide a contribuição para terceiros exigida sobre valores repassados e autorizados por lei, a título de incentivo material, a atletas não-profissionais, de resto sendo indevido, portanto, sejam eles tomados em consideração para efeito de fixação do valor da multa ora impugnada.*

...

*A interessada finaliza sua defesa requerendo a improcedência parcial do presente AI, solicitando seja informado o valor restante devido para que proceda de imediato o pagamento correspondente.*

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Comprovado nos autos o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso, passo ao exame das questões preliminares.

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *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 de matrícula.*

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)*

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

*Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).*

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.*

*1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.*

*2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216).*

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

*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.*

### **No mérito**

A recorrente se insurge contra os levantamentos identificados por AJL e  
ATL:

#### **2.2. "AJL AJUDA DE CUSTO A ATLETAS"**

**2.2.1. Neste levantamento constam os lançamentos das contribuições devidas pelos segurados contribuintes individuais**

*incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos atletas que participam de competições, em forma de ajuda de custo, no período fiscalizado. Essas contribuições não foram descontadas das remunerações pagas ou creditadas, não foram declaradas nas GFIP's, como também não foram recolhidas, nas épocas próprias, à seguridade social.*

*2.2.2. As contribuições apuradas neste levantamento foram calculadas através da aplicação do percentual de 11% (onze por cento) sobre as vantagens pagas aos atletas que participam de competições, sob a forma de ajuda de custo em treinamento ou participação em campeonato. Essas vantagens foram pesquisadas em planilhas apresentadas pelo sujeito passivo, bem como nos lançamentos nas contas que identificam tais registros, nos livros contábeis "Diário" e "Razão".*

### **2.3. "ATL ATLETAS PROGRAMAS DE NIVELAMENTO"**

*2.3.1. No presente levantamento constam os lançamentos das contribuições dos segurados contribuintes individuais incidentes sobre as vantagens pagas aos atletas que participaram de competições, no período fiscalizado. Essas contribuições não foram descontadas das remunerações pagas ou creditadas aos segurados, não foram declaradas nas GFIP's, bem como não foram recolhidas, nas épocas próprias, à seguridade social.*

Portanto, no mérito, examinam-se os mesmos fatos que motivaram os processos principais e os fundamentos, conseqüentemente, são os mesmos, bem como as conclusões. Assim, passo a reproduzir votos proferidos naqueles processos:

#### *Pagamentos a atletas*

*Examinando as provas trazidas aos autos pela fiscalização, em especial o relatório fiscal, e as alegações da recorrente, não é possível, independentemente do nome atribuído pela fiscalização aos valores pagos, compreender-se a natureza jurídica desses pagamentos. Embora não tenha a fiscalização considerado esses pagamentos como salários, já que não caracterizou os atletas como segurados empregados mas como contribuintes individuais, é importante que se não ignore a finalidade da recorrente como entidade responsável pelo desenvolvimento do atletismo no país, o que para tanto é necessária a realização de competições em todas as regiões do país e no exterior. A entidade arrecada recursos para o custeio dessas competições, sem fins lucrativos. Dentre essas despesas, também são necessários pagamentos para atender às viagens dos atletas, treinamento, alimentação especial e tudo mais que torna o atletismo brasileiro um esporte reconhecido nacional e internacionalmente.*

*Independentemente do exame da relação jurídica dos atletas com o Confederação Brasileira de Atletismo, ora recorrente, devem ser examinadas as finalidades dessas despesas. A fiscalização inclusive as denomina de AJUDA DE CUSTO A ATLETAS e ATLETAS PROGRAMAS DE NIVELAMENTO. De qualquer forma, não trouxe no relatório explicações sobre esses pagamentos, de forma que se constate uma remuneração*

*pele exercício das atividades desportivas ou para participação nas competições, viabilizando-a.*

*Dai, entendo que o lançamento contém vício insanável de nulidade em seus fundamentos que culmina na exclusão dos levantamentos que o integram.*

#### *Vício material*

*Quanto à natureza do vício insanável, no Código Tributário Nacional há regra expressa de decadência quando da reconstituição de lançamento declarado nulo por vício formal. Dai a relevância e finalidade da qualificação dos vícios que sejam identificados nos processos administrativos fiscais:*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

...

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

*Ou seja, somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício formal; do que me leva a crer que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterrupção, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, para a finalidade deste trabalho, é mais razoável que se identifique o conceito de vício formal, e assim por exclusão se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos, do que procurar dissecá-los, um por um, ou mesmo conceituar o que se entenda por vício material.*

#### *Código Civil:*

*Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.*

*Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento "forma"; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia*

Zanella Di Pietro.<sup>1</sup> Segundo seu magistério, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. É um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” 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.

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. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de vício material:

“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do

<sup>1</sup> DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a

*chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o vício material do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.*

*E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:*

*O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)*

*Abstraindo-se da denominação que se possa atribuir à falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, o que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador (vício material) junto com equívocos e omissões na qualificação do autuado, do dispositivo legal, da data e horário da lavratura, apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu (vício formal). Nesse sentido:*

*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. (Acórdão nº 108-08.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).*

*Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima*

*que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Códex Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, anulado por simples vício na formalização.*

*De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através da forma válida. 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. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas.*

*No presente caso, o vício está na própria verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, o que pertence ao núcleo material da autuação.*

Em razão do exposto, voto pelo provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento por vício material.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes