



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.721102/2023-11
ACÓRDÃO	2102-004.259 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de março de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	VOLKSWAGEN DO BRASIL INDUSTRIA DE VEICULOS AUTOMOTORES LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO APOIADA EM ELEMENTOS IRREAIS. AUSÊNCIA DE ENQUADRAMENTO NAS HIPÓTESES DO ART. 148 DO CTN. ARBITRAMENTO INDEVIDO. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

É nulo, por vício material, o lançamento cuja base de cálculo resulta de parâmetros que não refletem a realidade econômica do contribuinte e que tampouco se enquadram em qualquer das hipóteses legais de arbitramento previstas no art. 148 do CTN. A utilização de elementos irrealis compromete a própria demonstração do fato gerador e invalida integralmente o lançamento, impondo sua anulação sem possibilidade de convalidação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: (i) negar provimento ao recurso de ofício; e (ii) dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer vício material no lançamento fiscal. Quanto ao recurso voluntário, o conselheiro Cleberson Alex Friess acompanhou o voto do relator pelas conclusões

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca(substituto[a] integral), Andre Barros de Moura(substituto[a] integral), Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO e RECURSO DE OFÍCIO interpostos em face do Acórdão 108-046.736 – 32ª TURMA/DRJ08 de 26 de junho de 2025 que, por UNANIMIDADE, considerou PROCEDENTE a impugnação apresentada.

Conforme relatório fiscal (fls. 1166/1175) da autuação referente à contribuição adicional para o custeio da aposentadoria especial, compreendendo o período de janeiro a dezembro de 2019, incluindo o décimo terceiro salário, em razão de não recolhimento e não declaração por parte do sujeito passivo, o contribuinte, ora RECORRENTE, foi intimado, em 06/12/2022, a apresentar documentos como o Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA), o Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP), folhas de pagamento no formato MANAD e a relação de segurados aposentados por aposentadoria especial no período de 2019. A documentação foi inicialmente apresentada de forma parcial, com posterior complementação em 15/02/2023, após solicitação de prorrogação de prazo.

A fiscalização procedeu à análise dos documentos, detalhando os fundamentos legais da contribuição para aposentadoria especial, seu fato gerador e o agente nocivo ruído. Em face da não apresentação da totalidade dos PPPs, a fiscalização utilizou a Classificação Brasileira de Ocupações (CBO) como indicador de enquadramento para fins de aposentadoria especial, relacionando mensalmente os segurados com códigos CBO que ensejariam tal aposentadoria e que não foram assim declarados no eSocial. Esta metodologia fundamentou o lançamento do RAT Adicional de 6% para o período.

A autuação baseou-se em valores extraídos do eSocial e do Receita Data, identificando segurados, CPFs, CBOs e salários de contribuição. Foi aplicada multa de 75% sobre os valores lançados, com base no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Após ciência da autuação em 07/07/2023, o contribuinte apresentou defesa, alegando a tempestividade de sua impugnação e formulando os seguintes pleitos:

1. Ausência de Motivação e Fundamentação Legal do Lançamento Fiscal: O contribuinte arguiu que a autuação carece de motivação e fundamento legal adequados. Afirmou que a fiscalização se apoiou exclusivamente no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 02/2019, sem observar as disposições da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 (com as alterações da IN RFB nº 2.110/2022) e da jurisprudência do STF (ARE nº 664.335), as quais exigem a

avaliação da eficácia das medidas de proteção, incluindo o EPI, para neutralizar ou reduzir os riscos. A parte alegou que a fiscalização não atendeu a essas determinações, tornando o auto de infração nulo.

2. Ilegalidade da Adoção do "CBO" para a Cobrança do Tributo: Sustentou que a fiscalização presumiu que todos os empregados com o mesmo CBO estavam expostos ao mesmo agente nocivo e nos mesmos níveis, em vez de apurar a exposição real e as medidas protetivas adotadas. Argumentou que tal procedimento contraria a legislação e os fatos, gerando uma presunção indevida e ofendendo o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN). Reforçou que o PPP não é a fonte primária de informação, mas sim o Laudo Técnico das Condições do Ambiente de Trabalho (LTCAT), conforme art. 68, § 3º do Regulamento da Previdência Social (RPS) e IN INSS nº 77/2015.

3. Arbitramento ou Aferição Indireta: O contribuinte contestou a aplicação de arbitramento ou aferição indireta, dado que todas as solicitações fiscais foram integralmente atendidas. Afirmou que o auto de infração não fez menção a tal dispositivo legal, sendo o arbitramento uma medida excepcional que exige prévia e expressa fundamentação, conforme jurisprudência do CARF.

4. Ilegalidade da Cobrança do Adicional do RAT sem Prova de Prejuízo à Saúde dos Trabalhadores: Argumentou que a fiscalização não analisou quais trabalhadores estavam efetivamente expostos ao agente nocivo ruído, o nível de exposição e as medidas protetivas da empresa. O contribuinte considerou que a presunção de que a mera exposição ao ruído acima de 85dB(A) confere direito à aposentadoria especial desvirtua a decisão do STF e a legislação que exige a avaliação da eficácia do EPI. Citou estudo da ABNT indicando que a utilização de protetores auditivos eficazes pode evitar a perda auditiva.

5. Ilegalidade da Cobrança do Adicional do RAT nos Períodos em que não houve Exposição ao Agente Nocivo: Pleiteou a exclusão da base de cálculo dos valores referentes a períodos de não prestação de serviços (férias, afastamentos por doença ou acidente) e ao 13º salário, por não haver efetiva exposição ao agente nocivo nesses períodos, conforme art. 64 do Decreto nº 3.048/99.

Ao final, requereu a nulidade da autuação fiscal por contrariar o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 2/2019, devido à ausência de avaliação da eficácia dos EPIs e à adoção do CBO como critério presumido e desprovido de fundamento legal. Subsidiariamente, solicitou a improcedência total da autuação, alegando que não houve desqualificação da informação prestada sobre a eficácia dos EPIs e que foram incluídos indevidamente na base de cálculo valores de períodos sem prestação de serviços.

Em sessão de 27/02/2024, o julgamento foi convertido em diligência para esclarecimentos sobre a forma de apuração do lançamento. A fiscalização apresentou sua manifestação, com planilhas anexas. Em resposta, o contribuinte, em 12/07/2024, alegou que as informações da fiscalização não refletiam a realidade e confirmavam a ilegalidade do critério de

CBO. Reforçou que não houve análise dos documentos ambientais e que os PPPs apresentados se referiam apenas a empregados aposentados em 2019, não havendo solicitação para os demais.

Em 25/11/2024, nova diligência foi determinada para esclarecimentos sobre os anexos da informação fiscal, documentos juntados no procedimento fiscal e a abrangência da apuração (matriz e filiais). A fiscalização reiterou o lançamento fiscal. O contribuinte, em 22/01/2025, manteve sua argumentação, refutando a afirmação de ausência de PPPs e esclarecendo que os cerca de 164 PPPs apresentados correspondiam a segurados que obtiveram aposentadoria especial em "2018", e que estes representavam uma parcela ínfima dos mais de 14.700 empregados em 2019. Reiterou que a intimação fiscal foi integralmente atendida e que não havia fundamento fático para a adoção do CBO ou de arbitramento. O contribuinte citou normativos que validam o PPRA e os Grupos Homogêneos de Exposição (GHE) como hábeis a retratar os agentes nocivos, concluindo pela ilegalidade da autuação.

Finalizou sua peça impugnatória, pleiteando o acolhimento do pedido de decretação de nulidade e/ou improcedência do lançamento fiscal.

Acórdão 1ª Instância (fls.8785/8803)

No Acórdão recorrido consta decisão cuja ementa é transcrita a seguir:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019 NULIDADE.VÍCIO FORMAL.DEFEITO MOTIVAÇÃO ARBITRAMENTO.

O lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis ao arbitramento da importância devida, isto é, as disposições de ordem legal para a sua feitura.

INVERSÃO INDEVIDA DO ÔNUS DA PROVA.

No lançamento de contribuições destinadas ao custeio da aposentadoria especial, o arbitramento é reservado a situações específicas, dentre as quais, a falta de apresentação de documentos solicitados ou sua apresentação deficiente.

Há evidente cerceamento do direito de defesa no lançamento que utiliza critério indireto de amostragem para extensão da base de cálculo quando não constatada nenhuma das hipóteses prescritas na legislação de regência para o arbitramento.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Em razão do valor exonerado ultrapassar o limite de alçada, em conformidade com o art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 9.532/97, combinado com o art. 1º da Portaria MF nº 2, de 17/01/2023, foi encaminhado RECURSO DE OFÍCIO para a instância superior.

Recurso Voluntário (fls.8810/8831)

Irresignado o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 26/08/2025 argumentando que o entendimento da fiscalização não reflete o posicionamento legislativo e jurisprudencial aplicáveis, e que o lançamento fiscal contém um vício material insanável, decorrente de uma metodologia de apuração equivocada.

A recorrente sustenta que a fiscalização baseia a identificação dos empregados expostos ao agente nocivo ruído em uma presunção inadequada, utilizando o Código Brasileiro de Ocupação (CBO), em vez das informações expressas nos documentos ambientais da empresa, como o Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA), elaborado com base nos Grupos Homogêneos de Exposição (GHE), e os Perfis Profissiográficos Previdenciários (PPP). A empresa reforça que o PPRA e o PPP são os documentos hábeis e adequados para identificar os empregados efetivamente expostos, conforme estabelecido pelo Decreto nº 3.048/1999, a IN RFB nº 971/2009 e a Norma Regulamentadora (NR) nº 9, as quais orientam a metodologia de avaliação e controle de riscos.

Outro ponto central da defesa da empresa concentra-se na contestação da adoção do arbitramento da base de cálculo por parte da fiscalização. A recorrente afirma que a alegação da fiscalização de que o uso do CBO se deu pela ausência de apresentação de todos os PPPs é falsa, pois a intimação fiscal foi integralmente atendida, com a apresentação de cerca de 164 PPPs relativos aos empregados aposentados em 2018/2019. O arbitramento, segundo a empresa, é uma medida de caráter excepcional que exige fundamentação legal (art. 148 do CTN e art. 33, §3º da Lei nº 8.212/1991), e sua aplicação, desprovida de motivação adequada e sem a devida constatação de recusa documental, é indevida, conforme já consolidado pela jurisprudência do CARF.

A empresa discorda da conclusão da DRJ, que qualificou a nulidade do lançamento fiscal como vício formal, argumentando que se trata de um vício material. Isso porque a fiscalização desconsiderou os documentos ambientais apresentados, optando por uma base de cálculo (CBO) totalmente distinta daquela prevista na legislação e desconectada da realidade da empresa. Esse erro fundamental na apuração da base de cálculo afeta a própria essência da obrigação tributária, impedindo a possibilidade de um novo lançamento fiscal com base nos mesmos elementos e premissas equivocadas.

A recorrente conclui que, dada a recusa da fiscalização em readequar sua apuração mesmo após duas diligências e a refutação de seus argumentos pela própria DRJ, a base de cálculo da contribuição adicional do RAT não pode ser devidamente apurada com os elementos coletados inicialmente. É impossível definir os empregados expostos ao ruído sem o cruzamento adequado das informações do PPRA e dos PPPs, o que configura um vício material intransponível.

Diante de todos os argumentos expostos, a recorrente requer que o presente Recurso Voluntário seja CONHECIDO e integralmente PROVIDO, para que seja decretada a NULIDADE do lançamento fiscal por VÍCIO MATERIAL, resultando na extinção do pretense crédito tributário.

Não houve contrarrazões por parte da PFN.

Eis o relatório.

VOTO

Conselheiro **José Márcio Bittes**, Relator

Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Mesma conclusão se aplica ao RECURSO DE OFÍCIO, o qual atende o requisito do valor de alçada mínimo estipulado pelo art. 1º da Portaria MF nº 2, de 17/01/2023.

Portanto, ambos os recursos devem ser conhecidos.

Mérito

Quanto ao mérito a lide consiste em avaliar se o vício que ensejou a nulidade do lançamento tributário pela DRJ é de natureza formal ou material.

Para deslinde desta questão, há que se distinguir as nulidades processuais e as de caráter material. As processuais referem-se especificamente à relação processual estabelecida em um dado processo, sem invadir a esfera do direito arguido; as de caráter material viciam o próprio direito, inviabilizando que qualquer relação processual se estabeleça a partir dele. Assim, declarada a nulidade por força de disposições processuais, extingue-se a relação processual, mas o direito pode voltar a ser pleiteado, em outra ação, depois de sanada a irregularidade. Já a nulidade do direito material, significa a extinção do próprio direito, não podendo o mesmo voltar a ser pleiteado.

Trazendo para a seara tributária, entende-se que o vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc, que, nestes casos, caracterizariam o vício material.

As consequências decorrentes da nulidade por vício formal ou vício material vão além de uma simples questão semântica, pois o lançamento anulado por vício formal pode ser refeito dentro do prazo decadencial, nos termos do art. 173, II, do CTN. Já a anulação de lançamento por vício material **extingue o crédito tributário constituído**, exigindo um **novo lançamento autônomo**, se ainda possível dentro do prazo decadencial — mas **não a convalidação ou reaproveitamento** do lançamento anterior.

Diferentemente do vício formal, o vício material **rompe o nexo de validade entre o fato e a norma**. A Administração não pode “corrigir” o erro, devendo **refazer integralmente o lançamento** com nova análise do fato gerador e nova notificação ao sujeito passivo. E é justamente este o propósito da RECORRENTE (fls. 8811; 8828/8829; 8832);

4. Ocorre que, além das questões de mérito apresentadas pela Recorrente – no sentido de que o entendimento da fiscalização não reflete o posicionamento legislativo e jurisprudencial aplicáveis – restou demonstrado que o lançamento fiscal contém vício material insanável, uma vez que a identificação dos empregados expostos ao ruído está baseada em metodologia totalmente equivocada.

...

30. Conforme se depreende do acórdão ora recorrido, a DRJ acertadamente concluiu que a utilização do CBO como critério para a identificação dos empregados expostos ao agente nocivo ruído carece de fundamento fático e legal, resultado na nulidade do lançamento fiscal.

31. Todavia, a DRJ se equivocou ao concluir que a nulidade contida no lançamento fiscal implicaria na inversão do ônus da prova e/ou falha na motivação do arbitramento e, conseqüentemente, no cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

32. Na realidade, o reconhecimento da nulidade, relacionada à ilegalidade da base de cálculo eleita para a cobrança do tributo, é fruto do pleno exercício do direito de defesa e contraditório pela Recorrente, a qual comprovou que os dados utilizados pela fiscalização não refletem a realidade.

33. Por essa razão, não restou alternativa à Recorrente senão a de interpor o presente Recurso Voluntário, a fim de demonstrar que se está diante de vício MATERIAL insanável, que afasta qualquer possibilidade de efetivação de um novo lançamento fiscal (conforme art. 173, II do Código Tributário Nacional).

....

46. Conclusivamente, diante do reconhecimento da DRJ de que os elementos utilizados pela fiscalização para a apuração da base de cálculo da contribuição adicional do RAT (i) não refletem a realidade da Recorrente, e (ii) não encontram respaldo na hipótese de arbitramento (uma vez que não houve negativa da apresentação de documentos ou informações), a decisão recorrida deverá ser reformada para que se reconheça que a nulidade ali apontada configura vício material.

IV. DOS PEDIDOS

47. Diante de todo o exposto, a Recorrente requer seja CONHECIDO e integralmente PROVIDO o presente Recurso Voluntário, para o fim de decretar a NULIDADE do lançamento fiscal por VÍCIO MATERIAL, extinguindo-se o pretense crédito tributário.

Entretanto, a DRJ entendeu se tratar de vício de natureza formal (fl. 8802/8803),

Com a devida vênia, entendo que a fiscalização inverteu o ônus probatório em desfavor do sujeito passivo sem qualquer respaldo legal para tanto.

Esse vício, por não atendimento da forma adequada da determinação da exigência nos termos da legislação, configura motivo para que se decrete a nulidade do auto de infração por defeito no rito procedimental e cerceamento de defesa.

Veja-se que o arbitramento é faculdade da fiscalização, sempre que não estiverem presentes os elementos que viabilizem a apuração direta do total devido. Não prestando a empresa as informações e/ou não apresentando os documentos necessários à verificação da correta apuração das contribuições devidas, sujeita-se ao lançamento por arbitramento, cabendo a ela o ônus da prova em contrário.

No presente caso, a lavratura do auto de infração não cumpriu o rito procedimental que lhe era pertinente, pois a fiscalização por assim dizer, “pulou” etapas, não intimando o contribuinte para complementação da documentação apresentada em nenhuma outra ocasião fora o Temo de Início de Procedimento Fiscal.

....

A falha na motivação do arbitramento configura vício formal, ensejando a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

De acordo com os artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, que rege o contencioso administrativo fiscal, para que uma notificação e demais termos do processo administrativo fiscal possam ser declarados nulos deverá ocorrer uma das seguintes hipóteses: quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; e/ou b) resultar em equívoco cerceamento de defesa da parte.

Ressalta-se que a Administração, atendendo aos princípios da legalidade e exercendo o controle do lançamento tributário, tem o dever-poder de reexaminar os seus atos, podendo anulá-los ou revogá-los, nos termos do art. 53 da Lei nº 9.784, de 1999 que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, aplicado subsidiariamente, e da Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal, verbis:

....

Diante do exposto, voto no sentido de se declarar nulo, por vício formal, o lançamento impugnado, ressalvado o direito de a autoridade competente promover novo lançamento, escoimado dos vícios apontados nesta decisão, observando-se o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional/CTN.

Em apertada síntese, a decisão recorrida, ao analisar as preliminares, afastou a alegação de falta de motivação e fundamentação legal, pois a fiscalização detalhou a base legal da contribuição e os elementos do fato gerador. Contudo, a questão da eficácia dos Equipamentos de Proteção Individual (EPIs) foi reservada para o mérito.

A análise aprofundada da preliminar sobre a ilegalidade da adoção do CBO e do arbitramento revelou contradições no procedimento fiscal. A fiscalização utilizou o CBO para fins de enquadramento, justificando-se na não apresentação da totalidade dos PPPs, embora tenha afirmado ter analisado a integralidade da documentação. Adicionalmente, desconsiderou os PPPs e PPRAs fornecidos pela empresa, que detalhavam os níveis de exposição por Grupos Homogêneos de Exposição (GHE), e procedeu a um arbitramento sem cumprir o devido rito procedimental. Não houve intimações adicionais para complementação documental ou aplicação de multas por ausência de entrega.

Essa conduta da fiscalização, ao pular etapas processuais e aplicar o arbitramento de forma inadequada, inverteu o ônus da prova em desfavor do contribuinte, caracterizando um vício formal e cerceamento do direito de defesa. O arbitramento é uma faculdade da fiscalização para situações específicas de recusa ou deficiência na apresentação de documentos, o que não se verificou no caso.

Diante do exposto, o voto declarou a nulidade do lançamento por vício formal. A decisão ressalva o direito da autoridade competente promover um novo lançamento, desprovido dos vícios apontados, respeitando o prazo decadencial, conforme os princípios da legalidade e as prerrogativas da Administração Pública de anular atos eivados de ilegalidade (art. 53 da Lei nº 9.784/99 e Súmula 473 do STF).

Em outros termos, a *ratio decidendi* da decisão contestada conclui pela existência de vício formal, posto que a falha identificada foi procedimental, que comprometeu o exercício da ampla defesa e culminou no arbitramento irregular da base de cálculo do crédito tributário apurado. Este entendimento encontra respaldo na jurisprudência deste CONSELHO:

Numero do processo: 19615.000585/2007-42

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Nov 20 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Wed Feb 12 00:00:00 UTC 2020

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CABIMENTO APENAS NAS SITUAÇÃO EM QUE FIQUE DEMONSTRADA A IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO TRIBUTO COM BASE NA DOCUMENTAÇÃO EXIBIDA PELO SUJEITO PASSIVO. A AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO IMPLICA EM VÍCIO FORMAL. Uma vez não demonstrada ou sequer aventada pelo fiscal atuante a impossibilidade de aferição dos fatos geradores e base de cálculo das contribuições previdenciárias diretamente na contabilidade e/ou documentos fiscais da empresa, não se pode admitir a apuração de crédito previdenciário com base em arbitramento, exclusivamente arrimado numa presunção legal, a qual inverte o ônus da prova, mas deve estar devidamente motivado e comprovados seus pressupostos legais.

Numero da decisão: 9202-008.348

A ausência de motivação, que acarreta o vício de natureza formal, difere da ausência de motivo, que atrairia o vício de natureza material. A ausência de motivação ocorre quando o auto de infração não explicita, de maneira suficiente, os fundamentos fáticos e jurídicos que justificariam a exigência, descumprindo o dever de motivação previsto no art. 50 da Lei nº 9.784/1999 e no art. 142 do CTN; trata-se de falha na forma do ato, ainda que eventualmente existam elementos nos autos que pudessem sustentar a atuação fiscal, o que permite a anulação formal com possibilidade de novo lançamento, desde que não consumada a decadência.

Diversamente, a ausência de motivo se verifica quando, embora o lançamento apresente motivação, os fatos descritos como suporte da exigência não existem, não são comprovados ou não possuem relevância jurídica suficiente para amparar a incidência tributária; nessa hipótese, há comprometimento da própria substância do ato de constituição do crédito, inviabilizando sua convalidação e impondo a anulação integral do lançamento, cuja repetição somente poderá ocorrer por meio de novo lançamento autônomo, se ainda subsistente o prazo decadencial. Dessa forma, constatada a inexistência de suporte fático idôneo, impõe-se reconhecer a nulidade material do lançamento.

Ao reconhecer a nulidade por vício formal, restringindo a sua análise à improcedência do arbitramento levado a efeito pela fiscalização, a DRJ deixou de considerar que a própria existência do fato gerador estava comprometida pois ausentes, ou insuficientes, os elementos quantitativos da regra matriz de incidência, reconhecida como condição indispensável, segundo doutrina consolidada, para a validade do lançamento, pois é por meio dela que se identifica, de forma lógica e completa, a hipótese de incidência e os critérios pessoais e quantitativos que estruturam a obrigação tributária.

Não se pode alegar que, no presente caso, o vício da base de cálculo seria passível de simples correção, pois não se trata de um mero erro de apuração matemática ou de inserção de valores não tributáveis — situações que poderiam ser corrigidas caso favorecessem o contribuinte —, mas sim de erro grave na própria metodologia de apuração da base de cálculo.

A observância dessa matriz assegura que o lançamento decorra exatamente do fato jurídico tributável previsto na lei, garantindo tipicidade, segurança jurídica e estrita legalidade. Quando qualquer de seus elementos — e especialmente os quantitativos, representados pela base de cálculo e pela alíquota — é desconsiderado, estimado sem respaldo legal ou avaliado de forma incorreta, compromete-se a própria correspondência entre o fato ocorrido e a norma que o tributa, produzindo vício material no lançamento. A inadequação da base de cálculo ou a utilização de critérios artificiais rompe o nexos lógico da regra matriz, impede a demonstração do fato gerador e conduz à nulidade substancial do ato, pois o crédito constituído deixa de traduzir a medida real da hipótese tributária definida pela lei, exigindo, se ainda tempestivo, a realização de novo lançamento autônomo para recompor corretamente os elementos da obrigação tributária.

É certo que o arbitramento pode ser utilizado para compor a base de cálculo do crédito tributário, entretanto, a sua adoção é excepcional, sendo cabível exclusivamente nas hipóteses descritas no artigo 148 do CTN:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Caso não tenha sido constatada omissão ou atos de falsidade e desonestidade perpetrados pelo contribuinte ou terceiro, o arbitramento revela-se incabível. Assim, não resta dúvida quanto a ilegalidade do arbitramento perpetrado no presente caso. Porém, o que se discute é qual a natureza do vício ensejador da nulidade constatada.

No caso concreto, a autoridade fiscal utilizou elementos que não refletem a realidade do contribuinte para apurar a base de cálculo, e tais elementos não se enquadram nas hipóteses legais de arbitramento previstas no art. 148 do CTN.

Logo, verifica-se que há erro na apuração da base de cálculo, o que atinge a essência da obrigação tributária, já que a correta determinação do valor tributável é um dos requisitos essenciais do lançamento tributário previstos no Art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Ao atingir a gênese do lançamento tributário, por comprometer o elemento quantitativo da sua matriz de incidência, o vício verificado constitui-se em vício de natureza material, vide antecedentes:

Numero do processo: 16682.720146/2015-78

Data da sessão: Tue Nov 22 00:00:00 UTC 2022

Data da publicação: Fri Jan 27 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011 ERRO NA CONSTRUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR VÍCIO MATERIAL. O erro na construção da base de cálculo é causa de nulidade do auto de infração. O lançamento está eivado de vício material sempre que houver

erro na eleição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, erro que se remete ao conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente e no consequente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o quantum a ser levado aos cofres públicos a título de tributo). A determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo e alíquota aplicável) é intrínseca à própria existência do lançamento, por se referir ao critério quantitativo da regra-matriz do tributo. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP null ERRO NA CONSTRUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR VÍCIO MATERIAL. O erro na construção da base de cálculo é causa de nulidade do auto de infração. O lançamento está eivado de vício material sempre que houver erro na eleição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, erro que se remete ao conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente e no consequente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o quantum a ser levado aos cofres públicos a título de tributo). A determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo e alíquota aplicável) é intrínseca à própria existência do lançamento, por se referir ao critério quantitativo da regra-matriz do tributo.

Numero da decisão: 3301-012.054

Logo, o lançamento padece de vício material, pois sua base fática é inexistente ou incorretamente determinada. Tal vício compromete a própria constituição do crédito tributário e acarreta a nulidade substancial do lançamento, sendo necessária a sua anulação integral, sem possibilidade de convalidação. Vide antecedentes:

Numero do processo: 16024.000441/2007-58

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue Jan 24 00:00:00 UTC 2017

Data da publicação: Wed May 17 00:00:00 UTC 2017

Ementa: Assunto: Normas de Administração Tributária Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2006 AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA OU ERRO NA MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação ou motivação errônea do lançamento alcança a própria substância do crédito tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal. Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Numero da decisão: 9303-004.582

Numero do processo: 10314.008472/2010-19

Turma: Segunda Turma Extraordinária da Terceira Seção

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Mon Jul 15 00:00:00 UTC 2024

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Data do fato gerador: 17/05/2010 AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA OU ERRO NA MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação ou motivação errônea do lançamento alcança a própria substância do crédito tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.

Numero da decisão: 3002-002.885

Numero do processo: 16682.721322/2021-37

Turma: Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção

Câmara: Primeira Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Jun 12 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Mon Jul 29 00:00:00 UTC 2024

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2016 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO BASEADA EM PERÍODOS DIVERGENTES DO ANO-CALENDÁRIO DA AUTUAÇÃO. IMPRESTABILIDADE DO MÉTODO. VEDAÇÃO IMPOSTA PELA LEGISLAÇÃO. (...)

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ERRO NA METODOLOGIA DO LEVANTAMENTO FISCAL QUE APURA PREÇO PARÂMETRO COM FUNDAMENTO EM CRITÉRIO INADEQUADO, AFETANDO A BASE DE CÁLCULO DO LANÇAMENTO. NULIDADE MATERIAL RECONHECIDA. É materialmente nulo o lançamento baseado em levantamento fiscal que apura o crédito tributário com base em critérios inadequados na formação do preço parâmetro tendente a justificar ajustes de preços de transferência, evidenciando-se erro de metodologia na composição da base de cálculo. A validade do lançamento está condicionada à realização de atos administrativos pautados no cumprimento de regras jurídicas, não se admitindo que a administração tributária pretenda convalidar erros que colidam com o regular atendimento aos princípios da legalidade e estrita tipicidade. Não é dado ao julgador corrigir lançamento tributário mal feito, inadmitindo-se validar auto de infração claramente maculado pela pecha de vício material que decorra de inadequada composição da base de cálculo do tributo. O erro de metodologia do levantamento fiscal macula integralmente o lançamento do crédito tributário em seu aspecto elementar, verdadeiramente substancial, tratando-se de vício

insanável do qual resulta nulidade material do auto de infração. Se, por um lado, é verdade que não há nulidade sem prejuízo (“pas de nullité sans grief”), por outro, só não há prejuízo quando se pretende convalidar erros instrumentais simples, desde que seja dado ao contribuinte exercer sua defesa plenamente e condicionado ao fato de que o equívoco procedimental não gere embaraço ao devido processo legal. A imprestabilidade de atos administrativos de matriz tributária decorre da ausência de comprovação fenomênica dos elementos essenciais da hipótese normativa, de inadequada indicação da matéria tributável que subjaz à respectiva pretensão fazendária, do incorreto cômputo do quanto devido, e/ou da errônea atribuição de sujeição obrigacional passiva e ativa dos titulares de direitos e obrigações. Quaisquer dessas pechas destrói o lançamento e o torna inservível aos fins a que se destina, por ausência de legalidade que justifique validá-lo. É dever do julgador administrativo tributário desconstituir o lançamento que seja praticado com inadequação da apuração dos elementos essenciais à constituição do crédito tributário, representados nos respectivos critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal da norma jurídica tributária, sem os quais se deve reconhecer a nulidade material ou improcedência dos autos de infração que desatendam a previsão legal.

Numero da decisão: 1102-001.360

Numero do processo: 16682.720109/2012-17

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Aug 12 00:00:00 UTC 2014

Data da publicação: Fri Aug 29 00:00:00 UTC 2014

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/07/2001 a 30/06/2005 ARBITRAMENTO. NECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO EM CONSONÂNCIA COM A LEI. AUSÊNCIA DE ESPECIFICAÇÃO DOS MOTIVOS DO ARBITRAMENTO QUE CONDUZ À NULIDADE DO LANÇAMENTO. Em conformidade com o §6º do art. 33 da Lei 8.212/91, se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. A motivação fática para o arbitramento precisa ser claramente apontada para justificar a medida extrema, o que não foi feito no caso presente, ocasionando a anulação do lançamento por vício material. QUALIFICAÇÃO DO VÍCIO DA NULIDADE. VÍCIO MATERIAL QUE SE CARACTERIZA NA AUSÊNCIA OU INSUFICIÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DE FATO E DE DIREITO DO ATO ADMINISTRATIVO. Quando o ato administrativo do lançamento traz fundamentação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou quando a descrição dos fatos trazida pela fiscalização (pressuposto de fato) é omitida ou

deficiente, temos configurado um vício de motivação ou vício material. Lançamento Anulado.

Numero da decisão: 2301-004.104

Numero do processo: 12898.000161/2008-91

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Nov 04 00:00:00 UTC 2014

Data da publicação: Thu Nov 20 00:00:00 UTC 2014

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/04/2003 a 31/12/2004 ARBITRAMENTO. NECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO EM CONSONÂNCIA COM A LEI. AUSÊNCIA DE ESPECIFICAÇÃO DOS MOTIVOS DO ARBITRAMENTO. NULIDADE. A motivação fática para o arbitramento precisa ser claramente apontada para justificar a medida extrema, o que não foi feito no caso presente, ocasionando a anulação dos débitos correspondentes, por vício material. Recurso Voluntário Provido.

Numero da decisão: 2402-004.385

No caso em análise, verifica-se que a fiscalização utilizou parâmetros que não refletiam a realidade econômica do contribuinte para a apuração da base de cálculo do tributo e tampouco demonstrou o enquadramento da medida nas hipóteses taxativas de arbitramento previstas no art. 148 do CTN. A utilização de elementos irrealis ou dissociados das operações efetivamente praticadas configura vício material, e não mero defeito formal, por comprometer a própria descrição e demonstração do fato gerador. Trata-se de falha que atinge a substância do lançamento, tornando-o inválido em sua essência e impedindo qualquer forma de convalidação. Assim, o lançamento deve ser anulado integralmente, podendo ser substituído por novo lançamento apenas se ainda houver prazo decadencial remanescente.

Diante do exposto, declara-se a nulidade do lançamento por vício material, uma vez que a base de cálculo foi apurada mediante elementos que não representam a realidade do contribuinte e sem respaldo nas hipóteses legais de arbitramento previstas no art. 148 do CTN.

Conclusão

Diante do exposto, conheço o RECURSO DE OFÍCIO e o RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO e, no mérito, nego provimento ao recurso de ofício; e dou provimento ao recurso voluntário para reconhecer vício material no lançamento fiscal. É como voto.

Assinado Digitalmente

José Márcio Bittes

