



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 35464.002124/2006-51  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-004.491 – 2ª Turma  
**Sessão de** 29 de setembro de 2016  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrentes** SANTANDER BRASIL SEGUROS S/A  
 FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
 PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2000

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.  
 RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA.  
 PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.  
 CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial em relação ao *decisum* recorrido.

**VÍCIO NO LANÇAMENTO. NATUREZA**

Em se verificando a existência de vício no procedimento de produção da norma individual e concreta que aplica a regra matriz de incidência (e não na aplicação da referida regra matriz), trata-se de vício de natureza formal e não material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente o Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto à natureza do vício (formal ou material), vencidas as conselheiras Patrícia da Silva (relatora) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que não o conheceram; Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que o conheceu integralmente e Ana Paula Fernandes, que o conheceu somente quanto à existência ou não do vício. E, no mérito da parte conhecida, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva (relatora), Ana Paula Fernandes e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por voto de qualidade, em não conhecer o Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes e Gerson Macedo Guerra, que o

conheceram. Designado para redigir o voto vencedor em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional o conselheiro Heitor de Souza Lima Junior.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gérson Macedo Guerra.

## **Relatório**

Cuida-se de Auto de Infração – DEBCAD 35.872.348-5 – que tem por objeto o lançamento de multa de ofício por descumprimento de obrigações acessórias decorrente de apresentação de GFIP incorreta, na qual o contribuinte deixou de declarar nas competências 01/1999 a 12/2000 os valores pagos a título de Auxílio Babá e Auxílio Creche, Prêmios/Bônus, Participação nos Lucros e Resultados e Veículos. Pelo descumprimento das obrigações principais foram lavrados os NFLD's 35.872.341-8, 35.872.342-6, 35.872.343-4 e 35.872.344-2.

Diante de tal exigência, o Contribuinte apresentou Impugnação, que foi julgada totalmente improcedente, motivando a interposição de Recurso Voluntário, no qual os membros do colegiado acordaram em dar parcial provimento ao recurso para acatar a decadência quinquenal conforme a regra do art. 173, I, do CTN (Acórdão nº 2302-00.096).

Ainda, a Turma decretou a nulidade do auto de infração no que se refere a não declaração em GFIP das rubricas auxílio-babá, auxílio-creche, prêmios e bônus, participação nos lucros e resultados e veículos, por entender que a ausência de fundamentação no relatório fiscal dos motivos que levaram o Fisco a enquadrar tais rubricas como salário de contribuição causou prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, ao qual foi imputada autuação sem a descrição clara e precisa de seu fato gerador.

Contra a referida decisão, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração para sanar omissão quanto à espécie de vício que ensejara a nulidade do lançamento, se formal ou material, os quais foram acolhidos para declarar o vício material do lançamento, tendo sido proferido novo Acórdão sob o nº 2302-002.258, que restou assim ementado:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2000*

*DECADÊNCIA. O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN.*

*AUTO-DE-INFRAÇÃO. GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES. Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme artigo 32, Inciso IV e §50, da Lei n° 8.212/91.*

*DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. O lançamento deve evidenciar a ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, sob pena de nulidade por vício material.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial requerendo que seja reformado o acórdão recorrido, reconhecendo-se a ausência de nulidade do auto de infração ou a declaração de que se trata de nulidade formal, e não material, permitindo o reinício do prazo para lançamento do crédito, nos termos do art. 173, II, do CTN.

Por fim, o Contribuinte interpôs Recurso Especial impugnando a adoção do art. 173, I, do CTN para a contagem do prazo decadencial, requerendo a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN e a aplicação da multa mais benigna nos termos do art. 32-A, da Lei n 8.212/91.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Patrícia da Silva, Relatora

### **a) Recurso Especial da Fazenda Nacional**

Na interposição do Recurso Especial da Fazenda Nacional, cumpre-me trazer alguns pontos importantes a fim de aferir a possibilidade de sua admissibilidade ou não, conforme segue:

Da análise das razões recursais, observa-se que, os supostos dissídios jurisprudenciais estariam apoiados nos acórdãos n° 108-08.499 ("1o. Acórdão Paradigma"), n° 204-01.947 ("2o Acórdão Paradigma"), n° 203-09.332 ("3o Acórdão Paradigma") e n°206-01.026 ("4o Acórdão Paradigma").

Não obstante, o esforço da Procuradoria limita-se a mera transcrição de trechos das ementas extraídas daquelas decisões. E, da leitura daquelas escassas informações não é possível aferir se há ou não similitude fática entre os acórdãos recorridos e paradigmas, tampouco a necessária divergência jurisprudencial autorizadora deste Recurso Especial.

Porém, é patente a ausência de qualquer esforço de demonstração dos pontos em que se chocam o acórdão recorrido e o acórdão paradigma. A Procuradoria apenas transcreveu, no ponto, a ementa da decisão que julgou caracterizadora da divergência. Não a analisou, de qualquer forma, em comparação com a decisão recorrida, senão vejamos:

O primeiro dissídio aduzido pela Procuradoria evidenciaria a impossibilidade de se reputar nulo o lançamento em razão de vício referente à clareza e precisão de descrição de fatos geradores nos casos em que o contribuinte tenha demonstrado pleno conhecimento da matéria de defesa, tal como teria demonstrado a Recorrida. De acordo com a Procuradoria, os acórdãos nº 108-08.499 (i.e., 1o Acórdão Paradigma) e nº 204-01.947 (i.e., 2o Acórdão Paradigma) fundamentariam esse dissídio, vejamos:

<b>Acórdão Recorrido</b>	<b>1º Acórdão Paradigma</b>
<p>"Entretanto, após o exame do relatório fiscal de fls. 25, entendi que não restou evidenciado se as rubricas citadas como não informadas em GFIP, à exceção do pro-labore, são de fato parcelas integrantes do salário de contribuição e, assim, fatos geradores e, assim, fatos geradores de contribuição previdenciária. Os valores pagos a títulos de auxílio creche, auxílio babá, despesas com veículos e mesmo prêmio e bônus podem ou não integrar o salário de contribuição, dependendo da forma com que foram pagos. <b>Caso tenham sido pagos nas formas descritas no inciso 9o do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, que trata das excludentes do salário de contribuição, não haverá incidência da contribuição previdenciária. Uma vez pagos em desacordo com a legislação, serão passíveis da incidência contributiva. Porém, pela leitura do relatório é impossível aferir como foram pagas ou tratadas as verbas citadas...</b></p>	<p>"Particularmente, com atenção voltada para as exigências de IRPJ e de CSLL, pondera o contribuinte que não pudera exercer seu direito de defesa em plenitude à míngua de demonstrativos que evidenciasse a forma de composição da base de cálculo tanto do IRPJ, (fls. 552/553), quanto da CSLL (fls. 669/670)</p>

Do trecho acima transcrito, depreende-se que o v. acórdão recorrido conclui que as verbas ora discutidas seriam passíveis de incidência de contribuição previdenciária somente se a Autoridade Fiscal tivesse apurado que seus pagamentos tivessem sido feito em desacordo com a legislação, devendo, assim, tal verificação constar do Auto de Infração. Entretanto, constatou-se que o lançamento foi silente quanto neste ponto, o que acarretou o vício reconhecido pelo v. acórdão de fls., que inviabiliza a própria verificação do fato gerador.

Já o 1o. Acórdão Paradigma cuida de exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ") e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido ("CSLL") decorrentes da glosa de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, no qual o contribuinte suscita a nulidade do lançamento em razão da preterição do seu direito de defesa decorrente da ausência de demonstrativos de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL exigidos.

Note-se que, **diferentemente do caso ora em discussão**, a "descrição insuficiente" dos fatos no lançamento a que se reporta o 1o. Acórdão Paradigma não impede que o contribuinte identifique a ocorrência do fato gerador da exação exigida, mas toca o seu aspecto quantitativo. Ou seja, naquele lançamento, a ausência de um demonstrativo de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao contrário do ocorre *in casu*, **não inviabiliza a verificação do fato gerador das exações em questão. Por essa razão que o 1º Acórdão Paradigma chegou à conclusão diversa daquela adotada pelo v. acórdão recorrido**, confira-se:

*"(...) E tocante à preliminar de nulidade ante a falta de descrição suficiente no auto de infração também entendo ser improcedente, pois o mesmo preenche todos os pressupostos legais em sua elaboração, e a autuada demonstrou pleno conhecimento da matéria em sua defesa, não se constatando quaisquer irregularidades nesse sentido (...)."*

Da mesma forma, confira-se, por sua vez, a análise comparativa referente ao 2o. Acórdão Paradigma:

Acórdão Recorrido	2º Acórdão Paradigma
<p>"Entretanto, após o exame do relatório fiscal de fls. 25, entendi que não restou evidenciado se as rubricas citadas como não informadas em GFIP, à exceção do pro-labore, são de fato parcelas integrantes do salário de contribuição e, assim, fatos geradores e, assim, fatos geradores de contribuição previdenciária. Os valores pagos a títulos de auxílio creche, auxílio babá, despesas com veículos e mesmo prêmio e bônus podem ou não integrar o salário de contribuição, dependendo da forma com que foram pagos. <b>Caso tenham sido pagos nas formas descritas no inciso 9o do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, que trata das excludentes do salário de contribuição,</b></p>	<p>"Trata-se de auto de infração decorrente de fiscalização procedida pela DRF em Recife - PE, <b>na qual foi apurada a base de cálculo da Contribuição ao PIS, com base no Livro Registro dos Serviços Prestados (fls. 15 a 23) e no Registro de Apuração do ICMS (fls. 24 a 30).</b> No demonstrativo de "apuração das diferenças lançadas de ofício" (fl. 14), <b>a fiscalização apurou o PIS devido nos períodos de apuração, abateve (sic) os valores recolhidos ou retidos por órgãos públicos e os valores declarados (que seriam objeto de cobrança eletrônica), lançando de ofício a diferença apurada.</b> Não procede o requerimento da Procuradoria para que seja declarada a</p>

<p><b>não haverá incidência da contribuição previdenciária. Uma vez pagos em desacordo com a legislação, serão passíveis da incidência contributiva. Porém, pela leitura do relatório é impossível aferir como foram pagas ou tratadas as verbas citadas.</b></p>	<p>nulidade do lançamento em razão da suposta falta/de descrição dos fatos e enquadramento legal. <b>No auto de infração e nos demonstrativos produzidos pela fiscalização resta claro o procedimento de fiscalização, bem como as diferenças por ela apontadas e a origem dos valores lançados de ofício (escrituração fiscal da própria D. Procuradoria, nos livros relativos ao ISS e ao ICMS). A fundamentação legal também é clara e suficiente para a manifestação da defesa",</b></p>
---	--

Novamente aqui se fala na insuficiência de descrição de fato em lançamento que tem efeito inviabilizar **a própria verificação do fato gerador.**

O segundo acórdão paradigma fala em afastamento de alegação de insuficiência de descrição do lançamento por **ter a autoridade fiscal indicado - DETALHADAMENTE - por meio de demonstrativos, todo o procedimento de fiscalização oferecendo elementos suficientes para defesa,** o que, em absoluto não é o caso aqui.

Outrossim, há mais um óbice ao seu conhecimento, desta vez, relativo aos acórdãos paradigmas trazidos pela Procuradoria para consubstanciar o suposto dissídio jurisprudencial atinente à natureza do vício decorrente da insuficiente descrição de fatos no lançamento fiscal.

*"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE MATERIAL. Não houve a preclusão apontada pela Fazenda Nacional, conforme se depreende da leitura do recurso voluntário que aponta a ausência de fundamentação do relatório fiscal. Para que não houvesse incidência de contribuições previdenciárias, a legislação vigente à época dos fatos geradores exigia que todos empregados e dirigentes tivessem acesso às bolsas de estudos.*

*Entretanto, não me parece que a autoridade fiscal tenha logrado êxito em demonstrar e muito menos comprovar que a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa não tiveram acesso às bolsas de estudos. **Ocorre vício material quando o lançamento não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido.** No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de não restar demonstrado que a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa não tiveram acesso às bolsas de estudos, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN e, especificamente, ao art. 37 da Lei nº 8.212/91 e ao art. 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. Quando nos deparamos com um vício de natureza formal o princípio princípio pas de nullité sans grief ou princípio do prejuízo deve ser amplamente aplicado, isto porque, a adoção de sistema rígido de invalidação processual impede a eficiente atuação da Administração Pública.*

---

*Cabe a autoridade lançadora o ônus de descrever 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, conforme descrito no art. 142 do CTN. A declaração de nulidade ante a ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, decorre do fato de a autoridade fiscal não ter se desincumbido do ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação, o que faz com que o prejuízo ao contribuinte seja intrínseco à declaração de nulidade por vício material. Recurso especial negado." (CSRF, Segunda Turma, Ac. 9202-002.375, Conselheiro designado para redigir o voto vencedor Elias Sampaio Freire, Sessão de 06/11/2012).*

Por mais essa razão, não merece ser conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional. Caso vencida quanto à admissibilidade, examino o Recurso da Fazenda Nacional.

No acórdão recorrido ficou consignado que:

*(...) Após o exame do relatório fiscal de fls. 25, entendi que não restou evidenciado se as rubricas citadas como não informadas em GFIP, à exceção do pro-labore, são de fato parcelas integrantes do salário de contribuição e, assim, fatos geradores de contribuição previdenciária.*

*Os valores pagos a título de auxílio-creche, auxílio-babá, participação nos lucros, despesas com veículos e mesmo prêmio e bônus podem ou não integrar o salário de contribuição, dependendo da forma com que foram pagos. Caso tenham sido pagos nas formas descritas no inciso 9º do artigo 28 da Lei n. 8.212/91, que trata das excludentes do salário de contribuição, não haverá incidência da contribuição previdenciária. Uma vez pagos em desacordo com a legislação, serão passíveis da incidência contributiva. Porém, pela leitura do relatório é impossível aferir como foram pagas ou tratadas as verbas citadas.*

*Única exceção ao fato é o pagamento de pro-labore, que está sujeito à contribuição previdenciária, de acordo com a Lei n. 8.212/91. O artigo 12, inciso V, letra "f" da supra citada lei dispõe:*

*(...)*

*Portanto, apenas os valores pagos a título de pro-labore se configuram como fato gerador de contribuição previdenciária, no presente auto de infração. **Quanto às demais rubricas citadas entendo que não está demonstrado porque se consubstanciaram em fato gerador de contribuição e por isso deveriam estar declaradas em GFIP.***

***Entendo que restou prejudicado o direito de defesa da recorrente, pois foi lhe imputada autuação sem a descrição clara e precisa de seu fato gerador.** (Grifo nosso)*

Ainda, na decisão dos Embargos de Declaração, ficou consubstanciado que:

*Assim, por ser autoridade julgadora competente para a decretação da nulidade e por estar evidenciado que o Relatório Fiscal preteriu o direito de defesa da recorrente, **decido pela nulidade do auto de infração por vício material**, no que se refere a não declaração em GFIP das rubricas auxílio-babá, auxílio-creche, prêmios e bônus, participação nos lucros e resultados e veículos, por não terem sido verificadas e trazidas aos autos as circunstâncias materiais dos fato geradores de tributos. Deve ser mantida a multa relativa aos valores não declarados em GFIP referentes ao pro-labore.*

A Fazenda Nacional impugnou a referida decisão, apontando como paradigmas os acórdão n. 108-08.499 e 204-01.947, sob o argumento de que “só há falar em nulidade por descrição insuficiente do fato gerador caso tenha ocorrido prejuízo à defesa, configurado pela incompleta compreensão da acusação fiscal.

Ainda, impugnou a declaração de nulidade do acórdão por vício material, aduzindo que a insuficiência na fundamentação do acórdão gera vício formal, e não material.

Consubstanciando os autos, constato que de fato a fundamentação do auto de infração é insuficiente, não permitindo se conhecer os motivos pelos quais as rubricas auxílio-creche, auxílio-babá, participação nos lucros, despesas com veículos foram caracterizadas como salário-de-contribuição.

Veja-se que, via de regra, tais verbas não integram o salário-de-contribuição, por força do disposto no art. 28, §9º, “j” e “s”, da Lei n. 8.212/91, exceto quando as verbas não observam os requisitos estabelecidos em lei.

O relatório fiscal apenas limitou-se a descrever que a empresa deixou de declarar os valores pagos, não fundamentando os motivos pelos quais as verbas foram enquadradas como exceção à regra dos dispositivos supra citados, não tendo oportunizado ao contribuinte conhecer os fatos pelos quais estava sendo autuado.

Visto que a ausência de descrição do fato gerador acarretou em prejuízo à ampla defesa e contraditório do contribuinte, o auto de infração está eivado de vício material, sendo nulo.

Nesse sentido:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/1991 a 30/04/1998*

*NORMAS PROCEDIMENTAIS. DESCONSIDERAÇÃO PERSONALIDADE JURÍDICA E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO S EMPREGADOS. PRESSUPOSTOS BÁSICOS.*

*Somente nas hipóteses em que restar constatada a efetiva existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto*

*"tomador de serviços" e os "prestadores de serviços", poderá o Auditor Fiscal caracterizar o contribuinte individual (autônomo) como segurado empregado, ou mesmo promover a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.*

**RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES E/OU INCORREÇÕES NA DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR DO TRIBUTO . VÍCIO DE NATUREZA MATERIAL. NÃO APLICABILIDADE TESE D A AUSÊNCIA DE PREJUÍZO.**

*O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar de forma clara e precisa todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, indicando precisamente o fato gerador do tributo, o sujeito passivo, a base de cálculo e a matéria tributável, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório. Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a nulidade material da autuação/notificação, mormente tratando-se de desconsideração de personalidade jurídica e caracterização de segurados empregados, onde os requisitos do vínculo empregatício devem restar circunstanciadamente comprovados. O vício de natureza material constatado no lançamento enseja de pronto a nulidade do feito, não atraindo para si a tese da inexistência de prejuízo, tendo em vista que a ausência da descrição do fato gerador ou qualquer elemento necessário à validade do ato administrativo prescrito no artigo 142 do CTN, representa, por si só, evidente cerceamento à ampla defesa e contraditório do contribuinte, por impossibilitar a compreensão do lhe está sendo imputado.*

*Recurso especial negado.*

Outrossim, entendo ser hipótese de vício material, que ocorre quando a autoridade não descreve de forma clara e precisa os fatos e/ou motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ ou auto de infração, guardando relação com o conteúdo do ato administrativo.

Ao revés, o vício formal, pressuposto extrínseco do ato, relaciona-se às formalidade previstas no art. 10 e 11, do Decreto n. 70.235/72, não sendo este o caso sob análise.

No caso em tela, não estamos diante apenas de uma ausência de formalidade, mas sim da ausência de um pressuposto intrínseco do ato, de um vício de conteúdo, impossível de ser convalidado.

Diante do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda, devendo o acórdão recorrido ser mantido por seus próprios fundamentos.

**b) Recurso Especial da Contribuinte**

Tendo em vista a apreciação do Recurso Especial da Fazenda Nacional, com posição majoritária deste Colegiado no sentido de decretação de nulidade do lançamento por vício formal nas rubricas em litígio, entendo que não resta ao Contribuinte interesse recursal quanto à retroatividade benigna, uma vez que não subsiste a obrigação principal, sendo que, no caso de novo lançamento, a aplicação da referida retroatividade é obrigatória com base na Instrução Normativa RFB nº. 1027, de 2010. Ainda, importa registrar que o *pro-labore* foi pago, conforme o que consta das fls. 64 (numeração manual do processo).

Quanto à matéria de decadência do lançamento, é o entendimento deste Colegiado que, no caso, de obrigação acessória, deve-se aplicar sempre o prazo do 173, I, tese contrária ao pedido do contribuinte. Assim, diante da declaração de nulidade formal para o lançamento em questão, entendo que, no caso de realização de novo lançamento, deva ser possibilitada ao contribuinte a rediscussão também sobre a matéria decadencial, notando-se que a prolação de decisão agora sobre a questão poderia levar à interpretação de que a matéria já havia sido definida por este Conselho, ficando assim impropriamente impossibilitado novo debate, com eventual diferente composição desta Turma.

Assim, diante do acima exposto, deixo de conhecer do Recurso Especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)  
Patrícia da Silva

## Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

Com a devida vênia ao entendimento esposado pela Relatora, ousou divergir tanto quanto ao conhecimento quanto ao mérito do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

### a) Quanto ao conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional:

Em que pese aceder ao posicionamento da relatora no que diz respeito ao não conhecimento da primeira matéria arguída (inexistência de vício no lançamento, cuja divergência se tencionou demonstrar através dos Acórdãos paradigmas n.º. 108-08.499 e 204-01.947. ambos citados no voto da Relatora), entendo, em linha com o exame de admissibilidade de e-fls. 280 a 284, que, para a segunda matéria arguída no pleito (natureza do vício - formal ou material), encontra-se devidamente caracterizada a divergência interpretativa, em especial a partir do disposto na ementa dos dois paradigmas apresentados pela Fazenda Nacional (Acórdãos 203-09.332 e Acórdão 206-01.026), *verbis*:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — IMUNIDADE - NULIDADE POR VICIO FORMAL — A imprecisa descrição dos/aíós, pela falta de motivação do ato administrativo, impedindo a certeza e segurança jurídica, macula o lançamento, de vício insanável, tornando nula a respectiva constituição.*

*Processo anulado ab initia. (Acórdão 203-09.332)*

*AUSÊNCIA DE ESPECIFICAÇÃO DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. VÍCIO FORMAL INSANÁVEL.*

*Na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito -NFLD deve haver a expressa fundamentação legal do arbitramento procedido, além de demonstrar de maneira clara e precisa a situação que motivou o uso do procedimento, nos termos da legislação. A inobservância das formalidades legais na lavratura da NFLD acarreta vedação ao direito de defesa do contribuinte. A inobservância dessas regras é vício insanável, configurando a sua nulidade. PROCESSO ANULADO. " (Acórdão 206-01.026)*

(grifos não constam dos originais)

De forma bastante clara, tem-se, a partir dos excertos reproduzidos pela relatora, que, enquanto no recorrido se entende que a falta de motivação que levou ao uso do fundamento legal utilizado para fins de lançamento levaria à nulidade por vício material (vide Acórdão de embargos no. 2302-00.258, de 22/11/2012, de e-fls. 239 a 249, que se constitui em decisão integrativa do Acórdão recorrido 2.302-00.096), já no âmbito dos paradigmas supra tem-se que tal falta de situação que motivou a utilização do fundamento legal da autuação (sua motivação) leva à decretação de nulidade por vício formal.

Esclarecedor a propósito são os seguintes excertos dos Acórdãos paradigmáticos:

Acórdão 203-09.332

(...)

*Desta feita, inexistente a devida e correta motivação do ato administrativo. Não basta a mera invocação da norma jurídica, supostamente aplicável ao fato, sem que se explique como e porque aquela norma jurídica deve ser aplicada. Motivar não é simplesmente apontar o texto da lei, eis que a isso se dá o nome de "fundamentação legal". As partes, tanto quem constitui o crédito tributário, pelo lançamento, como quem se insurge contra o ato administrativo, deverão justificar o porquê do ato administrativo ou da decisão administrativa, ou da não concordância com o ato administrativo.*

(...)

*Em verdade, o agente fiscal pode e deve efetuar o ato administrativo do lançamento de acordo com as razões de seu livre convencimento, todavia, deve explicitar as razões que o levaram a adotar este ou aquele procedimento, de maneira que seu procedimento não se configure em arbítrio*

Acórdão 206-01.026

*Acrescente que além de verificada a situação fática, ou seja, de demonstrar os motivos que levaram à adoção de tal medida, que ensejaria o lançamento por arbitramento é, também, imprescindível a indicação do dispositivo legal que autoriza o procedimento, no caso o art. 33 § 30 e/ou 6º da Lei nº 8212/91.*

*A observância de tais procedimentos, isto é, a indicação dos fundamentos de fato e de direito do procedimento fiscal é imprescindível face à observância ao Princípio Constitucional da Legalidade Estrita, que deve ser observado tanto pela Administração, quanto pelo Administrado, além de observar ao comando constitucional de que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal (art. 5º inciso LIV da Constituição).*

Assim, entendendo como caracterizada a divergência de critérios jurídicos quanto à natureza do vício existente, entre o recorrido e os paradigmas apresentados e conhecimento do pleito fazendário quanto à segunda matéria arguida (natureza do vício - vício formal vs. vício material).

Passo, destarte, à análise de mérito quanto à matéria.

b) Quanto ao mérito do Recurso - Natureza do Vício - Vício Formal vs. Vício

Material:

Quanto à distinção entre vício formal e material, alinhemo-nos 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 conseqüente. No antecedente, temos os critérios material, espacial e temporal. No conseqüente, 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.*

(...)"

Note-se, especificamente quanto à norma introduzida (aplicação da regra-matriz de incidência), que, no caso em questão, entendo como caracterizada a correta aplicação daquela regra em seu critério material, em especial a partir do relatório de e-fls. 50 e 51, reportando-se ali, ainda, a correlação do presente lançamento com as NFLDs 35.872.341-8, 35.872.342-6, 35.872.343-4 e 35.872.344-2, destinadas à constituição de crédito das respectivas obrigações principais.

Aqui, uma vez mencionado o lançamento das obrigações principais no âmbito daquelas NFLDs, deflui como consequência jurídico-tributária a não declaração dos referidos valores em GFIP (visto que não reconhecidos como sujeitos à incidência pela autuada), com a também consequente caracterização da infração objeto do presente lançamento.

Ou seja, os fundamentos legais aqui utilizados (e-fl. 51) são plenamente consistentes com a acusação de não declaração/recolhimento de valores de obrigação principal, os quais, note-se foram objeto de lançamento na mesma ação fiscal, com o conseqüente descumprimento de obrigação acessória vinculada (necessidade de declaração de valores em GFIP).

Também não vislumbro, no caso, qualquer violação aos critérios temporal, espacial, pessoal ou quantitativo, quando da aplicação da regra matriz de incidência, que pudesse caracterizar mácula na norma introduzida e, assim, rejeito aqui a ocorrência de vício material. Exemplificativamente, situação diversa poderia ocorrer caso se pudesse depreender dos autos a não ocorrência da hipótese de incidência em questão ou, ainda, caso se tivesse utilizado fundamento legal completamente estranho à acusação imputada, estas, em meu entendimento, se caracterizando em hipóteses de ocorrência de vício material, o que, repito, não se aplica ao presente caso.

Todavia, reconhecendo a imperfeição na descrição da motivação do lançamento constatada pela autoridade julgadora *a quo* (vício cuja existência não mais se encontra em litígio) entendo que se está, no caso sob análise, de vício na norma introdutora (processo de produção do lançamento), por insuficiência da motivação no que diz à falta de declaração em GFIP de determinadas rubricas sujeitas à incidência de contribuição previdenciária e, assim, note-se, também em perfeita harmonia com os Acórdãos paradigmáticos citados, me posiciono no sentido de declarar a nulidade do lançamento por vício formal.

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso da Fazenda Nacional, somente quanto à natureza do vício existente no lançamento, para, no mérito, quanto à matéria conhecida, lhe dar provimento, declarando a nulidade por vício formal.

É como voto.

Processo nº 35464.002124/2006-51  
Acórdão n.º **9202-004.491**

**CSRF-T2**  
Fl. 740

---

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior