



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

Processo n° 35465.001186/2005-54
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-004.329 – 2ª Turma
Sessão de 23 de agosto de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/1999 a 31/10/2005

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, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que não o conheceram integralmente e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento para classificar o vício como formal, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Ana Paula Fernandes.

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

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

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2301-003.691, prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª. Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 15 de agosto de 2013 (e-fls. 187 a 193). Ali, por unanimidade de votos, negou-se provimento ao Recurso de Ofício e, por maioria de votos, conceituou-se o vício existente como material, na forma de ementa e a decisão a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/1999 a 31/10/2005

LANÇAMENTO ARBITRADO

A falta da exposição clara e precisa dos fatos geradores da obrigação previdenciária dificulta o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, retirando do crédito o atributo de certeza e liquidez para garantia da futura execução fiscal. Para que o crédito tributário seja constituído com base na aferição indireta da base de cálculo da contribuição previdenciária, é necessário que a autoridade lançadora motive o procedimento adotado, demonstrando os valores apurados, indicando os critérios e parâmetros utilizados e o fundamento legal que autoriza o arbitramento, bem como mencione o Auto de Infração lavrado. O lançamento de contribuições incidentes sobre valores não declarados em GFIP enseja aplicação de multa sem a redução prevista no § 4º do art. 35 da Lei 8.212/91 A inviabilidade do saneamento do vício enseja a anulação do crédito.

DA MODALIDADE DE VÍCIO NA AUTUAÇÃO

No presente caso trata-se de vício material, eis que tal anomalia é cometida quanto houve no lançamento fatos praticados que afrontam princípios pétreos da Carta Maior, sobretudo, que impeça a ampla defesa e o contraditório. Vício formal é um simples erro que não causa nenhuma ofensa à princípios da Carta Maior e, portanto, não prejudica o lançamento, causando-lhe nulidade ao ato, sendo tão somente anulável. Todavia, o vício material, por desrespeitar a princípios da Carta Cidadã é nulo.

Decisão: I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso de ofício, devido a existir vício no lançamento, nos termos do voto da Relatora; II) Por maioria de votos: a) em conceituar o vício existente como material, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em conceituar o vício como formal.

Inicialmente, a Fazenda Nacional opôs embargos de e-fl. 197/198, rejeitados por despacho de e-fls. 201/202.

Enviados em 19/02/15 os autos à Fazenda Nacional para ciência acerca da rejeição dos embargos (e-fl. 203), a PGFN apresentou, em 20/02/2015 (e-fl. 218), Recurso Especial, com fulcro no art. 67 do anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo Fiscal aprovado pela Portaria MF no. 256, de 22 de julho de 2009, então em vigor quando da propositura do pleito recursal (e-fls. 204 a 217).

Alega-se, no pleito, divergência passível de apreciação por esta Turma em três diferentes matérias, a saber

a) Inexistência de nulidade no auto de infração:

Alega a recorrente divergência em relação ao decidido, em 11/09/2007, pela 1ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Acórdão CSRF 01-05.716 e também em relação ao decidido no Acórdão 104-17.279, de lavra da 4ª. Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, prolatado em 07 de dezembro de 1999, de ementas e decisões a seguir transcritas:

Acórdão CSRF/01-05.716

NORMAS PROCESSUAIS – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – ATO MERAMENTE IRREGULAR - Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. Não se deve confundir o motivo do ato administrativo com a "motivação" feita pela autoridade administrativa que integra a "formalização" do ato. Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados, uma vez que tais vícios subsistiriam no novo ato. Já os vícios de formalização podem ser convalidados, sanando a ilegalidade desde que não se cause cerceamento do direito de defesa ao administrado.

AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO - O princípio do contraditório se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal. É inválida a decisão administrativa proferida em desobediência ao ditame constitucional do contraditório.

Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso especial, para afastar a nulidade do auto de infração e declarar a nulidade dos atos processuais a partir da decisão de primeira instância, inclusive, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Acórdão 104-17.279

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA - O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL POR VÍCIO FORMAL - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal).

DECADÊNCIA - A Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data.

IRPF - GASTOS/APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurada com base em sinais exteriores de riqueza, quando o contribuinte não lograr comprovar a origem dos recursos despendidos.

IRPF - CUSTO DE CONSTRUÇÃO - ARBITRAMENTO COM BASE NA TABELA DO SINDUSCON - Aplica-se a tabela do SINDUSCON ao arbitramento do custo de construção de edificações quando o contribuinte não declara a totalidade do valor despendido em construção própria, limitando-se a comprovar com documentos hábeis apenas uma parcela dos custos efetivamente realizados, em montante incompatível com a área construída.

IRPF - ARBITRAMENTO DE IMÓVEL COM BASE NO ITBI - DOCUMENTO PÚBLICO - VALIDADE DA PROVA - Só não prevalecerá para os efeitos fiscais a data, forma e valor da

alienação constante da Escritura Pública de Compra e Venda, quando restar provado de maneira inequívoca que o teor contratual deste não foi cumprido, circunstância em que a fé pública do citado ato cede à prova de que a alienação deu-se de outra forma. Assim, a Escritura Pública de Compra e Venda faz prova bastante da aquisição de imóvel. O simples arbitramento, com base no ITBI, desacompanhado de prova material, não tem o condão de sobrepujar o que foi contratado diante de tabelião juramentado.

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no § 4 do artigo 1 da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD poderá ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei n.º 8.218/91.

Acórdão re-ratificado. Preliminares rejeitadas. Recurso parcialmente provido.

Decisão: Por unanimidade de votos, RE-RATIFICAR o Acórdão n. 104-17.078, de 08 de junho de 1989, para REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência fiscal a importância de Cr\$ 12.000.000,00 relativa a março de 1991, bem como excluir a incidência da TRD anterior a agosto de 1991.

Desconsidera-se, aqui, para fins de caracterização de divergência o mencionado Acórdão CSRF/ 02-02.301, a partir do disposto no art. 67, § 7º. do RICARF.

Em linhas gerais, argumenta a contribuinte em sua demanda quanto a esta primeira matéria que:

a.1) Observando o primeiro paradigma (Acórdão CSRF/01-05.716), faz notar que ali restou consagrada a tese de que a nulidade somente deve ser declarada se restar comprovado o prejuízo no caso concreto para o exercício do direito de defesa, a partir de análise das peças de defesa acostada aos autos, podendo o ato ser convalidado sempre que não se verifique tal prejuízo, tese esta que também defende;

a.2) Quanto ao segundo paradigma apresentado (Acórdão 104-17.279), ressalta o entendimento ali esposado de que se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as mediante extensa e substancial defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito, mostra-se incabível a declaração de nulidade de lançamento por cerceamento de defesa, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas;

a.3) Entende que o recorrido decretou uma nulidade sem comprovação de ocorrência de prejuízo concreto ao exercício ao direito à ampla defesa, uma vez que o vício ficou vinculado a supostas imprecisões na descrição dos fatos (que entende a recorrente como deficiência, não no motivo, mas na motivação do ato, o que não ensejaria a nulidade do lançamento), não estando vinculado, de forma alguma à ocorrência do fato gerador (componente do motivo do ato, definido pelo paradigma como "a ocorrência do fato gerador e a norma jurídica que autorizam sua exigência");

a.4) Como não houve qualquer alegação ou mesmo constatação que a infração efetivamente não ocorreu, é cediço que não há qualquer vício no lançamento a ensejar sua nulidade. Salieta também que o contribuinte demonstrou pleno conhecimento da autuação e das acusações que lhe foram imputadas, defendendo-se mediante a apresentação de substancial defesa e recurso, tendo o ato de lançamento alcançado sua finalidade, podendo ser convalidado, uma vez que não se verificou prejuízo às partes ou ao sistema.

a.5) Ressalta também que nenhuma nulidade subjaz para a decretação da nulidade do lançamento, com fulcro no art. 59 do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972.

b) Quanto à proibição da *reformatio in pejus*:

Alega a recorrente divergência em relação ao decidido, em 09/09/2014, no Acórdão 2401-003.672, de lavra da 1ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 2ª. Seção deste CARF e também em relação ao decidido em 16/09/14, no Acórdão 3402-002.468, de lavra da 2ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 3ª. Seção deste CARF de ementas e decisões a seguir transcritas:

Acórdão 2401-003.672

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. INCONSTITUCIONALIDADE ARTIGO 45 DA LEI Nº 8.212/91. SUMULA VINCULANTE Nº 08 DO STF. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA. RECURSO DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DO NON REFORMATIO IN PEJUS.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, com fulcro nos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. Sendo defeso a verificação da ocorrência de antecipação de pagamento de maneira a deslocar o prazo decadencial para o artigo 150, §4º, do CTN, por se tratar de recurso de ofício, impedindo, portanto, o reformatio in pejus, é de se manter a aplicação do prazo inscrito no artigo 173, inciso I, do mesmo diploma legal, na forma decidida pelo julgador recorrido.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. CONSTATAÇÃO CONVÊNIO COM AS ENTIDADES E/OU FUNDOS. IMPOSSIBILIDADE LANÇAMENTO.

Constatando-se a existência de convênios e/ou acordos entre a contribuinte e aludidas entidades e/ou fundos ("Terceiros"), torna-se defeso a lavratura de auto de infração e/ou notificação fiscal por parte do Fisco para fins de exigência das respectivas contribuições previdenciárias, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito. Recurso de Ofício Negado.

Decisão: por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

Acórdão 3402-002.468

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/1988 a 31/10/1995

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CONTORNOS DA LIDE - COMPETÊNCIA DA INSTÂNCIA "A QUO" PARA REFORMAR DECISÃO DA UNIDADE DE ORIGEM - REFORMATIO IN PEJUS" - IMPOSSIBILIDADE.

Anula-se a decisão da instância "a quo" que não se adstringe aos contornos da lide, agravando a situação da interessada em relação à situação em que se encontrava anteriormente à apresentação de sua Manifestação de Inconformidade.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - RESTITUIÇÃO - DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA - DECISÃO DA DRJ - MOTIVAÇÃO - OMISSÃO SOBRE O MÉRITO DO CRÉDITO - NULIDADE - IMPOSSIBILIDADE DE DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIA DECISÓRIA - ARTS. 11 E 13 DA LEI Nº 9.784/99.

Uma vez afastada a decadência do direito à repetição do indébito, ante a omissão e ausência de motivação sobre o mérito do crédito restituendo, pela decisão da DRJ, impõe-se a decretação da nulidade desta última, como garantia da ampla defesa e observância do rito procedimental, sob pena de supressão de instâncias. A competência administrativa para decisão de recursos administrativos, sendo um requisito de ordem pública, é irrenunciável, intransferível e improrrogável ad nutum do administrador, não podendo ser objeto de delegação.

Decisão: por maioria de votos, anulou-se a decisão da Delegacia de Julgamento, nos termos do voto do relator designado. Vencido conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho e Fenelon Moscoso de Almeida. Designado conselheiro Fernando Luiz da Gama D Eça para redigir o voto vencedor.

Entende que o Colegiado *a quo* não poderia ter agravado a situação da União, pois a autoridade de primeira instância, consoante decisão de e-fls. 163 a 166, já havia decidido que o vício do lançamento era formal. Entende que a e. 1ª Turma Ordinária somente poderia adentrar a essa questão se houvesse recurso voluntário, que não existia.

c) Quanto à natureza do vício:

Alega a recorrente divergência em relação ao decidido, em 13/07/2006, pela 3ª. Câmara do então 3º. Conselho de Contribuintes, através do Acórdão 303-33.365 e também em relação ao decidido no Acórdão 2401-000.018, de lavra da da 1ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 2ª. Seção deste CARF, prolatado em 03 de março de 2009, de ementas e decisões a seguir transcritas.

Acórdão 303-33.365*ITR/1999.*

VÍCIO FORMAL. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. Constatada insuficiência na descrição dos fatos e no enquadramento legal é de se reconhecer a nulidade do lançamento por vício formal e cerceamento ao direito de defesa. A imprecisão do lançamento é particularmente notada na identificação do sujeito passivo, na caracterização do imóvel sobre o qual deve recair o lançamento, e na descrição da motivação e respectivo enquadramento legal para a autuação. Recurso de ofício negado.

Decisão: por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Acórdão 2401-000.018

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/09/1999 a 30/07/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. In casu, houve antecipação de pagamento, fato relevante para aqueles que entendem ser determinante à aplicação do instituto.

NORMAS PROCEDIMENTAIS. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO ANEXO FLD. VÍCIO INSANÁVEL. NULIDADE.

A indicação dos dispositivos legais que amparam a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD é requisito essencial à sua validade, e a sua ausência ou fundamentação genérica, especialmente no relatório Fundamentos Legais do Débito-FLD, determina a nulidade do lançamento, por caracterizar-se como vício formal insanável, nos termos do artigo 37 da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 11, inciso III, do Decreto nº 70.235/72.

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES.

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, 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 da notificação. PROCESSO ANULADO.

Decisão: I) por unanimidade de votos, em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2001; II) Por maioria de votos, em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 03/2002. Vencidas as Conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira, que votaram por declarar a decadência das contribuições apuradas somente até a competência 11/2001; e III) Por unanimidade de votos, em anular, por vício formal, a NFLD.

Quanto à matéria, defende a recorrente que :

c.1) Em que pese tenham enfrentado situações semelhantes, os acórdãos cotejados chegam a conclusões inteiramente distintas. Isso porque, enquanto o acórdão recorrido decidiu pela anulação do lançamento por vício material, os acórdãos paradigmas entenderam que tais vícios na caracterização do fato gerador acarretam a nulidade do lançamento por vício formal;

c.2) Defende que o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto nº. 70.235, de 1972, possuem natureza formal, uma vez que determinam como o ato administrativo, *in casu*, a NFLD, deve exteriorizar-se, sendo que, quando violados, o lançamento deve ser anulado por vício formal. Ou seja, a ausência de fundamento legal e a insuficiência na descrição dos fatos imputados ao contribuinte são causa de anulação do lançamento por vício formal e não material, vez que preterido o método estabelecido em lei.;

c.3) Entende que, no caso em questão, a ausência de motivação, vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, a toda vista, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu. Uma eventual insuficiência na descrição dos motivos que ensejaram o lançamento não pode ser considerada como vício a macular todo o lançamento, devendo ser aplicado o princípio de conservação dos atos. A questão é que o fato gerador ocorreu, em que pese poder-se considerar como insuficientemente descrito;

c.4) Assim, pugna pelo equívoco do Acórdão recorrido, por entender que o vício apontado pelo Relator acarretaria a anulação do lançamento por vício formal e não material.

Requer, assim, que seja conhecido o recurso e lhe seja dado provimento recurso, a fim de: a) afastar a nulidade do lançamento, ou, caso assim não entenda, b) anular a NFLD, porém por vício formal.

O recurso foi admitido pelo despacho de e-fls. 220 a 234.

Encaminhados os autos ao contribuinte para fins de ciência, este apresenta contrarrazões de e-fls. 237 a 256, onde:

a) Quanto à inexistência de nulidade:

a.1) Ressalta que ambos os paradigmas trataram de nulidades oriundas da formalização do lançamento e de ausência de motivação clara, ou seja, exposição detalhada do fato gerador, desde que não houvesse violação à ampla defesa. Defende que, no caso, não houve somente a incompletude de motivação, mas sim de motivo, a partir de omissão completa sobre procedimentos realizados (arbitramento/aferição indireta) e da própria materialidade da incidência;

a.2) Ainda, ressalta que, nos termos dos acórdãos paradigmas, a nulidade só seria sanável se não houvesse violação ao exercício de ampla defesa, o que ocorreu no caso em tela, a partir da omissão da autoridade fiscal quanto à realização do arbitramento, bem como as razões para a desconsideração das pessoas jurídicas, com a incidência se dando em bases globais sem ao menos listar os supostos segurados individuais, impossibilitando assim o exercício ao contraditório e à ampla defesa do Recorrente. Evidencia que tais pontos sequer foram tratados na defesa administrativa, daí rechaçar a afirmação de que "o exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento".

b) quanto à *reformatio in pejus*:

b.1) Ressalta que a nulidade deu-se em virtude de um conjunto de fatores já listados no item acima e não por meras irregularidades em um dos aspectos da "formalização" do lançamento. Não é demasiado relembrar que a Fiscalização omitiu-se completamente sobre a própria materialidade da incidência, deixando de identificar as pessoas físicas destinatárias da verba salarial, além de ter sido igualmente omissa quanto à realização da aferição indireta (arbitramento). Sustenta que a "obrigação tributária não foi vertida para a linguagem jurídica competente";

b.2) Ressalta que é da própria decisão de primeira instância a afirmação de que não houve a "*discriminação clara e precisa dos fatos geradores*", tratando-se de "*vício insanável*". Desse modo, entende que o recorrido apenas aclarou a modalidade do vício incorrido, não acrescentando nenhuma outra razão de nulidade que já não estivesse contida na decisão do julgador de piso, não havendo que se falar em *reformatio in pejus*;

b.3) Ainda, entende que os Acórdãos paradigmas tratam apenas da proibição de *reformatio in pejus* quando a decisão reformadora "não se adstringe aos contornos da lide", sendo que, no caso, nada foi acrescentado à decisão de piso, mas tão-somente aclarado que tipo de vício teria ocorrido, nos exatos termos da fundamentação do *decisum* de primeiro grau, que, utilizando-se do termo vício insanável, descreveu todos os aspectos de ocorrência de um vício material, não havendo, assim que se falar em *reformatio in pejus*.

c) quanto à natureza do vício do lançamento:

c.1) Entende inexistir similitude fática que permita a caracterização de divergência entre os Acórdãos paradigmas e recorrido, uma vez que, *verbis*:

(...)

O v. acórdão nº 303-33.365 trata da ausência da "devida informação ao contribuinte dos motivos que levaram à majoração de ofício da base de cálculo declarada para ITR". Já o caso em tela trata de ausência da descrição do fato gerador em si, bem como da ausência de informação de que fora realizada aferição indireta.

Já o acórdão nº 2401-00.018 trata da ausência da fundamentação legal para o arbitramento, enquanto o caso em testilha trata da ausência de menção ao arbitramento (aferição indireta), constando apenas a indicação de sua fundamentação legal no Relatório Circunstanciado.

(...)

d) Quanto ao mérito do recurso:

d.1) Após mencionar o art. 142 do CTN, reitera entender que a Fiscalização deixou de descrever de forma suficiente a materialidade da exigência, ou seja, deixou de "determinar a matéria tributável", além de ter se omitido quanto à realização do método da aferição indireta, entre outros;

d.2) Repisa todas as irregularidades do lançamento, que, em seu entendimento, apenas corroboram a existência do vício material, insanável, conforme declarado pelo recorrido, a saber:

(i) a Fiscalização omitiu-se sobre o fato de ter apurado o montante supostamente devido por meio de aferição indireta (arbitramento), limitando-se a citar, dentre outros tantos, o artigo legal que disciplina o procedimento; ademais, tratando-se de aferição indireta (a qual foi omitida na NFLD), haveria que aplicar tão somente a alíquota mínima das contribuições;

(ii) houve a desconsideração das pessoas jurídicas para as quais foram destinados os valores relativos aos pagamentos de Direito de Imagem para fazer incidir contribuições previdenciárias, sem, contudo, ter havido a listagem nominal dos supostos segurados, que é o cerne da materialidade da incidência pretendida; e

(iii) parte dos débitos era classificada como "*dispensado de declarar em GFIP (com redução de multa)*" e parte como "*Declarado em GFIP (com redução de multa)*", de forma completamente incoerente, pois se tratavam da mesma base de cálculo; além disso, se o contribuinte não considerou o suposto fato gerador como tal, obviamente, não haveria entrega de GFIP.

Quanto à aferição indireta, ressalta ainda que, conforme entendimento do STJ, somente é possível quando há indícios de sonegação ou de recusa de entrega de documentos, o que definitivamente não ocorreu no caso, tendo sido tal procedimento também omitido na NFLD.

Requer, assim que o recurso não seja admitido, haja vista a ausência de divergência jurisprudencial, e, caso seja, lhe seja negado provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

Pelo que consta no processo quanto à sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigmas e indicação de divergência, o recurso atende a estes requisitos de admissibilidade.

Todavia, quanto à caracterização de divergência quanto a cada uma das matérias em questão, ousou discordar, com a devida vênia, do exame de admissibilidade de e-fls. 220 a 234.

Necessário para caracterizar a divergência que o Colegiado do Acórdão recorrido tivesse, quanto às matérias admitidas, adotado interpretação diversa da hipoteticamente realizada pelos Acórdãos paradigmas quando decidissem acerca do caso em tela, a partir da semelhança fática entre ambas as situações sob análise. Analiso cada um dos itens a propósito.

a) Quanto à inexistência de nulidade:

Da análise do recorrido, nítido é que o voto vencedor no caso explicita o entendimento do Colegiado, no sentido de violação ao exercício de ampla defesa no caso aqui sob análise, verbis:

"(...)

No caso em tela não houve a exposição de forma clara e objetiva dos fatos geradores da obrigação previdenciária, e isto, mais do que dificultar a defesa, ela impede. Mas, mesmo que somente dificultasse, tenho que afronta o contraditório, a ampla defesa ferindo o devido processo legal. (grifei)

"(...)"

A partir do acima disposto, concluiu-se pela existência de nulidade no lançamento aqui sob análise.

Quanto ao tema ainda, é bastante claro o primeiro paradigma (Acórdão CSRF/01-05.716), em que pese ali constar digressão sobre a distinção motivação/motivo ressaltada pela recorrente (a fim de se definir ou não pela inexistência de nulidade). Cediço que naquele julgado se excetuam de tal digressão todas as situações em que ocorrer violação ao exercício do direito de defesa do contribuinte, situações estas para as quais, ali, se reconhece a existência de nulidade *verbis:*

"(...)

Já os vícios de formalização podem ser convalidados com a prática de novo ato, sanando a ilegalidade desde que não se cause cerceamento do direito de defesa ao administrado.

Dessa forma, se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o tome inaceitável, ele deve permanecer válido. São atos meramente irregulares que não sofreram a sanção de ineficácia. Esse tem sido o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, como se depreende do caso análogo julgado no REsp 182.364 - PR, DJU 26/6/2000, verbis:

"Em tema de nulidade no processo, o princípio fundamental que norteia o sistema preconiza que para o reconhecimento da nulidade do ato processual é necessário que se demonstre, de modo objetivo, os prejuízos conseqüentes, com influência no direito material e reflexo na decisão da causa(...)"

(...)."

No mesmo sentido ainda, tanto o primeiro como o segundo paradigma trazidos aos autos (Acórdão 104-17.279) reconhecem a existência de nulidade, sempre que houver violação ao exercício de ampla defesa ao acusado, ao utilizar, de forma expressa, o teor do art. 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972, como base para tal reconhecimento, *in verbis*:

"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."

Assim, tendo o Colegiado recorrido concluído de forma expressa pela violação ao exercício da ampla defesa no lançamento em questão, não há qualquer divergência interpretativa (de critério jurídico) em relação aos paradigmas quando da manifestação de ocorrência de nulidade. Em verdade os critérios jurídicos entre o recorrido e os paradigmas convergem na matéria de existência de nulidade.

Ad argumentandum tantum, não vislumbro, no caso, semelhança fática tal que se permita afirmar que, no caso em questão, que os colegiados paradigmáticos concluiriam pela inexistência de nulidade no caso em questão ao se deparar com a situação dos autos.

Aqui, no caso dos presentes autos, se trata de situação bastante *sui generis*, onde o Auditor atuante, após realizar relatório de ação fiscal de duas páginas incompletas (vide e-fl. 97/98), se limita a alegar, consoante e-fl. 162, que a existência de fundamentação legal de aferição indireta (CFL 62) deveu-se ao fato de que "os valores pagos pelo Clube aos Atletas Profissionais, na Rubrica Direito de Imagem, foram feitos através de empresas constituídas pelos referidos Atletas, e que esta fiscalização considerou como remuneração, daí a colocação do código 62, mas acreditamos que sua existência não constitua óbice para a manutenção do débito".

A seguir, a autoridade julgadora de 1ª instância decretou a nulidade, através de decisão de e-fls. 163 a 166, onde simultaneamente a encaminhar pela inexistência de motivo que levasse ao auditor a utilizar de dispositivo legal que embasa o auto de infração, afirma que a decisão de julgar nulo o lançamento se atém apenas "aos aspectos da formalização do lançamento fiscal".

Buscou-se então, já no âmbito deste CARF, esclarecimento acerca da natureza do vício motivador da decisão de 1ª instância de nulidade (se formal ou material) através de solicitação de diligência de e-fls. 168/169, tendo a autoridade julgadora de piso, em resposta, ali estabelecido novo posicionamento, agora no sentido de inexistência de nulidade (vide e-fls. 178 a 180).

Este é o contexto fático a partir do qual o colegiado recorrido manifestou-se pela nulidade no caso em questão e também pela ocorrência de vício material na presente NFLD.

Já no caso do primeiro paradigma tem-se que:

"(...)

Verifica-se do exame dos autos, que a descrição dos fatos no lançamento eletrônico de malha foi concisa, indicando que o prejuízo foi indevidamente compensado e remetendo aos demonstrativos anexos. Os demonstrativos indicam o valor declarado, os períodos, o valor alterado pela fiscalização e os acréscimos exigidos. Especificamente, nas folhas 19/20/21, constam o SAPLI e o Demonstrativo de Acompanhamento do Prejuízo Fiscal em que se demonstra a evolução do saldo de prejuízos fiscais da recorrente desde 1986 até o ano da autuação.

O processo foi enviado em diligência, conforme doc. de fis 54, por não ter sido cumprido o procedimento previsto na IN SRF nº 94/97 que prevê a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos previamente a lavratura da auto de infração. Daí a fiscalização compareceu ao estabelecimento da contribuinte e trouxe cópias de livros e outros documentos aos autos. Relata o agente fiscal, no Termo de Diligência (fls 125), que a autuada efetuou correção monetária, período-base de 1990, com base no IPC por força de decisão judicial, realizou correção dos saldos de prejuízos fiscais com base no IPC ao invés da BTNF nos períodos de 1986/1989 e que os valores do Demonstrativo de Acompanhamento do Prejuízo Fiscal do período de 1995 a 02/1994, trazidos pelo auto de infração às tis 21, são idênticos aos constantes do LALUR da contribuinte.

Do relatado, verificam-se algumas irregularidades na condução do processo, eis que não foi dada ciência do Termo de Diligência à recorrente e também à fiscalização descumpriu o procedimento administrativo previsto na IN SRF 94/97 que prevê a oitiva da contribuinte antes da lavratura do auto de infração.

Ocorre, contudo, que a contribuinte, após se insurgir quanto ao cerceamento de defesa, passou se defender da acusação formulada, tanto em primeira, quanto em segunda instância. Na impugnação, às fls 5 a 10, nos tópicos (b) Antecedentes e (c) IPC x BTNF, a recorrente se defende da acusação da utilização do IPC como índice inadequado para correção do balanço e do saldo de prejuízos fiscais.

"(...)"

Analisando detidamente o contexto em que se deu o *decisum* supra, não vislumbro semelhança fática que se permita afirmar como o Colegiado deste primeiro paradigma concluiria no caso em questão, rejeitando-se, assim, também com base na grande dessemelhança entre as situações fáticas, que se possa caracterizar divergência em relação ao primeiro paradigma.

Por fim, a mesma situação de falta de semelhança fática ocorre ao compararmos: a.1) a impropriedade referente à aferição indireta; a.2) a justificativa do auditor para tal impropriedade e a.3) a inexistência de qualquer menção a tal metodologia na impugnação do contribuinte em relação à b) a situação fática do segundo paradigma, (Acórdão 104-17.279), quando se estava a tratar de caso onde:

"(..)Ora, a autoridade singular cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre o suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. (grifei) Como se vê, não procede a situação conflitante alegada pela recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, já que a discussão se prende a interpretação de normas legais.

Além disso, o Art. 60 do Decreto n.º 70.235/72, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

*Mesmo que verdade fosse, para fins de argumentação, ainda assim, não haveria cerceamento do direito de defesa, já que a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, **rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito.***

(...).

Diante de tais constatações, julgo se constituir em inapropriado elastério hermenêutico se afirmar que o colegiado do segundo paradigma teria interpretação diversa do recorrido quanto à matéria de inexistência de nulidade no caso em tela.

Assim, não conheço do recurso quanto a esta matéria de inexistência de nulidade, por impossibilidade de caracterização de divergência interpretativa e por falta de similitude fática entre o Acórdão recorrido e os dois primeiros paradigmas apresentados relativos ao tema.

b) Quanto à *reformatio in pejus*:

Exsurge aqui também a falta de similitude fática entre os Acórdãos paradigmas trazidos aos autos pela Fazenda Nacional e o recorrido, em meu entendimento.

No primeiro paradigma apontado (Acórdão 2401-003.672), que rechaça a ocorrência de *reformatio in pejus*, se está diante de situação onde se rechaça o instituto para fins de manter inalterada a sistemática de contagem do prazo decadencial, consoante art. 173, I do CTN em sede de recurso de ofício, matéria que uma vez reconhecida a necessidade de aplicação do art. 150, 4º. no caso de ocorrência de pagamento antecipado, passa a independe de maiores considerações de natureza subjetiva ou interpretativa para que se caracterize a ocorrência ou não de *reformatio in pejus*.

Por outro lado, no caso do segundo paradigma, se está diante de caso em que o Acórdão de 1ª. instância ali recorrido se omitiu no exame do mérito do pedido de restituição, limitando-se a indeferir a restituição com base exclusivamente na decadência, o que gerou, no entender daquele colegiado, supressão de instância que causou a decretação da nulidade da decisão de 1ª. instância.

No caso em questão, por sua vez o que se tem é **um julgado de 1a. instância de e-fls. 163 e ss. onde, ao mesmo tempo em que se menciona na ementa a ocorrência de vício insanável, em seu corpo se menciona que a decisão ali prolatada se atém "apenas aos aspectos da formalização do lançamento fiscal"**.

Nítido que, diante de tal situação, a Turma recorrida não identificou a natureza do vício que ensejou a nulidade declarada em 1ª. instância, daí, inclusive a edição da Resolução de e-fls. 168/169, que restou improfícua, diante da mudança de posicionamento da autoridade julgadora de piso.

Diante deste cenário, a eventual caracterização de uma *reformatio in pejus* passa a depender, assim, no presente caso, da interpretação acerca da natureza do vício constante da decisão de 1ª. instância: Em se entendendo que o vício ali declarado foi de natureza material, como defende o contribuinte, não há que se falar em *reformatio in pejus*. Em se tratando de vício formal na decisão de e-fls. 163 a 166, o instituto estaria caracterizado.

Fato é que, independente da posição adotada acerca da referida decisão, quanto à definição da natureza do vício ali declarado, me parece claro que se trata, nos presentes autos de situação que não guarda semelhança fática com nenhum dos dois paradigmas trazidos, onde, sem qualquer necessidade de maior aprofundamento interpretativo acerca do *decisum* de 1ª. instância se pode atingir a caracterização da eventual **reformatio in pejus** em questão.

Não vejo como se considerar semelhantes, seja a caracterização da existência de pagamento antecipado para fins de contagem de prazo decadencial mais gravoso ao recorrente, seja a inexistência de manifestação de mérito pela autoridade julgadora em sede de restituição, com a situação enfrentada pelo Colegiado recorrido, onde se tentou, repita-se,

através de diligência, aclarar a natureza do vício declarado pela autoridade julgadora de 1ª instância. Entendo que também aqui o teste de aderência não permite avaliar o posicionamento dos Colegiados paradigmas acerca do tema no caso em litígio (ocorrência de *reformatio in pejus*), de forma a que se caracterize divergência interpretativa.

Assim, também não conheço do recurso quanto a esta segunda matéria.

c) Quanto à natureza do vício:

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

"(...)

Do escólio abstrai-se que vício formal é um simples erro que não causa nenhuma ofensa à princípios da Carta Maior e, portanto, não prejudica o lançamento, causando-lhe nulidade. Entretanto, ao contrário, o erro material afronta sensivelmente o direito de defesa, portanto, afronta à Carta Cidadã, sendo nulo, enquanto o outro é anulável.

(...)

No caso em tela não houve a exposição de forma clara e objetiva dos fatos geradores da obrigação previdenciária, e isto, mais do que dificultar a defesa, ela impede. Mas, mesmo que somente dificultasse, tenho que afronta o contraditório, a ampla defesa ferindo o devido processo legal.

Desta forma, peço vênia a nobre Relatora, com todo respeito ao seu valioso trabalho, mas trata-se de um erro material, maculando todo o ato, e por isto torna-se nulo.

(...)"

Já o primeiro Acórdão paradigma carreado aos autos trata, sim, de situação semelhante, onde foi identificada, ao se aceder à argumentação da autoridade julgadora de 1ª instância, a falta de informação ao contribuinte dos motivos que levaram à majoração de base de cálculo do ITR, mas, a partir, note-se, da falta da devida descrição da infração cometida e da matéria tributada (contemplando assim ocorrência do fato gerador e enquadramento do legal), provocando cerceamento do direito do defesa, bem como insuficiência na identificação do sujeito passivo, verbis:

"(...)

1. Em preliminar, ao se analisar os documentos que compõem os autos, constatou-se que na "descrição dos fatos e enquadramento legal" de fls. 167/171, a autoridade fiscal não efetuou a devida descrição da infração cometida nem da matéria tributada, faltando melhor informação a respeito dos motivos e das

irregularidades que teriam dado causa à autuação. Faltou, em especial, clareza na identificação do sujeito passivo por decorrência da unificação de áreas realizada no procedimento. (grifei).

(...)

5. Há, portanto, que se reconhecer insuficiência na . correta identificação do.sujeito passivo, motivo que enseja a anulação. do . lançamento por infração direta ao disposto no art.142 do CTN. No lançamento a autoridade administrativa deve observar, entre outros, o princípio da legalidade, devendo se ater aos requisitos dispostos no art. 10 do PAF, dentre os quais se incluem a descrição dos fatos e a informação da disposição legal infringida.

(...)

8. Assim, em respeito ao contraditório e à ampla defesa, assegurados no art. 5o. da CF/88, não tendo havido a devida informação ao contribuinte dos motivos que levaram à majoração de ofício da base de cálculo declarada para o ITR, **por ser insuficiente à descrição dos elementos fáticos e jurídicos que embasaram a autuação, e por não estar corretamente indicado o sujeito passivo da obrigação, deve ser reconhecido que a descrição feita no auto de infração dificultou a compreensão dos fatos pelo contribuinte prejudicando seu direito de defesa. Dessa forma por vício formal, deve ser declarada a nulidade do lançamento. Se for o caso, a critério do órgão local, novo lançamento poderá ser efetuado em boa e devida forma no prazo previsto no inciso II do art. 173 do CTN**

(...)"

Tal constatação, em meu entendimento, permite que se possa concluir que também no presente caso, agora considerando as imperfeições relativas à omissão do método de aferição indireta e a não inclusão da listagem nominal dos segurados (sujeitos passivos da relação de custeio), fatos que dentre outros, no entendimento do colegiado recorrido, resultaram no cerceamento do direito de defesa com violação a princípio constitucional (esta última, sim, principal razão de decidir pelo vício de natureza material), o Colegiado paradigma também decidiu pela declaração de nulidade por vício formal, contrariamente ao recorrido

Ou seja, entendo que aqui os contextos fáticos são semelhantes (cerceamento ao direito de defesa do contribuinte por imperfeição no lançamento), a ponto de se poder concluir que, na situação dos autos, o critério jurídico adotado para qualificação da natureza do vício pelo Colegiado paradigma seria diverso, ressaltando, ainda, que caso fosse o presente caso de absoluta ausência da descrição do fato gerador em si, como alega o contribuinte, não seria possível sequer o contribuinte promover a defesa acerca da matéria tributária objeto de lançamento, como o fez corretamente em sua impugnação, daí podendo se concluir também no presente caso, pela insuficiência (e não ausência) de descrição da matéria tributada, aqui incluso o fato gerador.

Portanto, aqui considero a divergência de critério jurídico (interpretativa) caracterizada e conhecimento do recurso quanto ao tema.

Para fins de economia processual, despidiendola, assim, a análise do segundo paradigma e passo à análise de mérito do recurso. De forma a orientar os outros membros do Colegiado, faço notar que novamente, no âmbito do Acórdão 2401-00.018, mais especificamente em sua pg. 15, se verifica a caracterização de vício formal simultaneamente ao reconhecimento de violação aos princípios do contraditório e ampla defesa.

Passo, assim, à análise de mérito do recurso quanto à matéria admitida.

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

"(...)

O tema dos vícios material e formal está intrinsecamente relacionado com o processo de positividade 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.

(...)"

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

Os critérios espacial (local onde ocorreu o fato gerador, dentro da vigência territorial da lei que o institui) e temporal (momento de ocorrência, competência da percepção da remuneração) também se encontram devidamente respeitados.

A partir da explanação do auditor fiscal de e-fl. 162 acerca da aplicação da fundamentação legal utilizada e ausência de aferição indireta por falta de documentos, justificando tal utilização da fundamentação legal somente pelo fato do recebimento dos direitos de imagem (considerados como remuneração) ter se dado através de pessoas jurídicas constituída pelos atletas beneficiários, creio que também o sujeito passivo da obrigação (critério pessoal) e a base de cálculo e alíquota das contribuições (critério quantitativo) foram corretamente aplicados quando do lançamento.

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

Todavia, também entendo, em linha com o recorrido, que a incompletude dos elementos constantes da NFLD, aqui incluso o relatório extremamente singelo de e-fls. 97/98,

que levou inclusive a necessidade de solicitação expressa de esclarecimentos de e-fls. 160/161, bem como à novamente singela resposta de e-fl. 162, implicaram, sim, em prejuízo à defesa do contribuinte, caracterizada assim a nulidade do lançamento com fulcro no art. 59, II do Decreto nº. 70.235, de 1972.

Todavia, a partir das considerações acima, julgo se estar, aqui, na seara de incorreção no procedimento de produção da norma individual e concreta que aplica a regra matriz (e não na norma introduzida, ou seja, na aplicação da regra matriz), e, assim, me posiciono que houve, nos autos, nulidade decorrente de vício de natureza formal.

Diante do exposto, quanto à matéria conhecida, me posiciono no sentido de prover o recurso da Fazenda Nacional, declarando-se a nulidade do lançamento por vício formal, aplicável, assim o art. 173, II do CTN.

Conclusão:

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, exclusivamente quanto à matéria da natureza do vício existente no lançamento, para, no mérito, quanto à matéria conhecida, dar-lhe provimento, declarando a nulidade da NFLD por vício formal (e não material).

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior

Declaração de Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes

Em que pese o brilhante voto proferido pelo conselheiro relator ouso discordar quanto à natureza do vício que macula o auto de infração em discussão.

A meu ver a nulidade do auto de infração em comento é insanável, pois se trata de nulidade absoluta, vez que este houve erro na capitulação da infração e conseqüentemente a não existência configurada do fato gerador o que para a doutrina "impacta diretamente na natureza do lançamento tributário".

O relatório fiscal tem por obrigação demonstrar de forma clara e precisa todos os elementos, procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito tributário a fim de possibilitar o exercício amplo do devido processo legal, o qual se consubstancia na ampla defesa e no contraditório.

Embora o contribuinte tenha apresentado defesa em todas as etapas do processo o fez as escuras, sem o devido direcionamento que é dado pela correta descrição do fato gerador.

Estamos diante de vício que maculou o lançamento em sua essência, na própria aplicação da regra matriz, **o que afasta qualquer possibilidade de recálculo do tributo**. Desse modo, **é nulo o auto de infração por erro material**, conforme previsão do artigo 37, da Lei 8212/91 c/c artigo 11, III, do Decreto 70.235/72.

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente o Recurso Especial da Fazenda Nacional, para no mérito negar-lhe provimento. Saliente-se para cancelar a exigência fiscal por vício material.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes.