



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

Processo nº 10980.008380/2007-72
Recurso nº 153.213 Embargos
Acórdão nº 2402-01.319 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS : RETENÇÃO DE 11% SOBRE NOTAS FISCAIS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
Embargante PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN)
Interessado GRANTEC TÉCNICA DE CONSTRUÇÃO LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2001 a 31/05/2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Constatada a existência de obscuridade, omissão ou contradição no Acórdão exarado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), correto o manejo dos embargos de declaração visando sanar o vício apontado.

ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO MONTANTE AUTUADO. USO INDEVIDO DE AFERIÇÃO INDIRETA. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

O cálculo do montante devido constitui elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A adoção de base de cálculo equivocada altera os elementos substanciais do lançamento, motivo pelo qual deve ser reconhecida sua nulidade, por vício material.

EMBARGOS ACOLHIDOS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

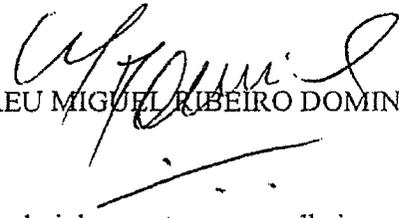
ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos a) em acolher os embargos propostos, para retificar o acórdão proferido, nos termos do voto do relator; b) em anular o lançamento, devido o reconhecimento da existência de vício em sua lavratura, nos termos do voto do relator; III) Por voto de qualidade: a) em reconhecer o vício como material, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado e Ronaldo de Lima Macedo. Redator designado Nereu Miguel Ribeiro Domingues.



MARCELO OLIVEIRA - Presidente



RONALDO DE LIMA MACEDO – Relator



NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira, Ana Maria Bandeira, Ronaldo de Lima Macedo, Rogério de Lellis Pinto, Lourenço Ferreira do Prado, Nereu Miguel Ribeiro Domingues.



Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração (fls. 275 a 278), apresentados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), contra o Acórdão nº 2402-00.894 (fls. 370 e 371) da 2ª Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF.

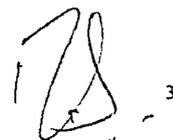
O Acórdão em questão negou provimento ao recurso de ofício apresentado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Curitiba-PR, que considerou o lançamento fiscal improcedente, eis que não haveria justificativa legal que permitisse a utilização do procedimento de aferição indireta da base de cálculo das contribuições sociais apuradas e o sujeito passivo estaria salvaguardado por sentença transitada em julgado contrária à aplicação da sistemática introduzida pela Lei nº 9.711/1998 (introduziu a sistemática da retenção de 11% sobre notas fiscais decorrentes de atividades de cessão de mão-de-obra)

Segundo a PGFN, o acórdão susomencionado teria omitido sobre ponto essencial ao deslinde da controvérsia, já que não foi observado que o contribuinte não acostou aos autos, no momento processual oportuno, documento hábil e idôneo que provasse que era filiado na data da impetração do *mandamus* ao Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado do Paraná, parte que foi beneficiada com a decisão judicial nos autos do processo nº 99.00.10941-4 na Justiça Federal do Paraná (nº 2000.04.01.013065-2/PR no TRF da 4ª Região).

Ainda registram os Embargos Declaratórios interpostos pela PGFN que: “(...) *diante das particularidades acima apontadas, verificada a ausência de qualquer prova nos autos que respalde qualquer conclusão de que a decisão judicial proferida nos autos do processo nº 99.00.10941-4, ajuizado perante a Justiça Federal do Paraná (nº 2000.04.01.013065-2/PR no TRF 4ª Região) aplica-se ao contribuinte notificado, é cediço que o lançamento em epígrafe deve ser em relação a ele mantido*” (fl. 277).

Enfim, a PGFN requer o recebimento e acolhimento dos presentes embargos, conferindo-lhe efeitos infringentes, se for este o caso, para sanar/retificar todos os vícios existentes no acórdão, acima apontados (fl. 278).

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

ADMISSIBILIDADE DOS EMBARGOS

Quanto à admissibilidade dos Embargos de Declaração interpostos, entendo que há razão nos argumentos da PGFN, pelos motivos abaixo expostos.

O Acórdão nº 2402-00.894 (fls. 370 e 371), prolatado pela 2ª Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, omitiu-se diante dos seguintes pontos:

1. não analisou o recurso de ofício proposto em sua integralidade, eis que deixou de apreciar a matéria de que não haveria justificativa legal que permitisse a utilização do procedimento de aferição indireta da base de cálculo das contribuições sociais apuradas. Este vício não foi apontado pela PGFN;
2. não apontou as folhas dos autos que pautassem a sua decisão de que o sujeito passivo estaria salvaguardado por sentença transitada em julgado contrária à aplicação da sistemática introduzida pela Lei nº 9.711/1998, este diploma legal introduziu a sistemática da retenção de 11% sobre notas fiscais decorrentes de atividades de cessão de mão-de-obra. Tal vício foi apontado pela PGFN.

De fato, o Acórdão nº 2402-00.894 (fls. 370 e 371) não registrou em seu conteúdo as matérias delineadas nos itens “1” e “2” acima mencionadas. Assim, entendo que o acórdão embargado, da forma como tratou a matéria, não foi claro e foi omisso, como consequência, o julgamento pode ser corrigido e aperfeiçoado.

Diante dos argumentos apresentados, manifesto-me pela necessidade de reforma do Acórdão nº 2402-00.894 (fls. 370 e 371).

MÉRITO

Inicialmente, verifica-se que não foi acostado nos autos, em momento processual oportuno, documento hábil e idôneo que provasse que a empresa GRANTEC Técnica de Construção Ltda era filiada – **na data da impetração, ou no momento de execução da sentença**, do Mandado de Segurança nº 99.00.10941-4, ajuizado na Justiça Federal do Paraná (nº 2000.04.01.013065-2/PR no TRF da 4ª Região) – ao Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado do Paraná, parte que foi beneficiada com a decisão judicial desse *mandamus*.

Diante disso, com relação ao pedido específico do recurso de ofício de que o sujeito passivo estaria salvaguardado por sentença transitada em julgado contrária à aplicação da sistemática introduzida pela Lei nº 9.711/1998 (diploma que trata da retenção de 11% sobre notas fiscais de serviço das atividades realizadas mediante cessão de mão-de-obra), entendo que a empresa GRANTEC não comprovou que seria atingida pela decisão judicial prolatada no Mandado de Segurança nº 99.00.10941-4, eis que não há documentos nos autos que demonstrem a sua filiação na data da impetração, ou na data de execução da sentença, dessa medida judicial (mandado de segurança, remédio constitucional). Assim, neste pedido específico do recurso de ofício não concordo com a decisão prolatada pela DRJ em Curitiba-PR, nos termos do Acórdão nº 06-15.803/2007 da 5ª Turma (fls. 362 a 368), já que empresa

GRANTEC não estaria abarcada pela decisão judicial prolatada no *mandamus* retromencionado.

Esclarecemos que, nos termos do art. 22 da Lei 12.016/1999 – diploma que disciplina o mandado de segurança individual e coletivo e dá outras providências –, a sentença no mandado de segurança coletivo fará coisa julgada limitadamente aos membros do grupo ou categoria substituídos pelo impetrante. Assim, entendo que os efeitos da decisão prolatada no Mandado de Segurança Coletivo nº 99.00.10941-4, ajuizado pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado do Paraná na Justiça Federal do Paraná (nº 2000.04.01.013065-2/PR no TRF da 4ª Região), irão abranger somente os associados que se encontram na situação descrita na petição inicial do remédio heróico, importando se ingressaram nesse sindicato até a data do momento de execução da sentença do *mandamus* (nesse sentido, a posição de Michel Temer e de Lúcia Valle de Figueiredo – *Perfil do mandado de segurança coletivo*, 1989, p. 36).

Por consectário lógico, a empresa GRANTEC deverá ser sujeito passivo da contribuição social previdenciária prevista no art. 31 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.711/1998, o qual obriga diretamente o contratante dos serviços a efetuar a retenção, abaixo transcrito:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância devida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente de mão-de-obra, observado o disposto no parágrafo 5.º do art. 33.

Por outro lado, constata-se que o recurso de ofício contém outro pedido referente à improcedência do lançamento fiscal ora analisado, pois, segundo o Acórdão nº 06-15.803/2007 da 5ª Turma da DRJ/CTA (fls. 362 a 368), não haveria justificativa legal que permitisse a utilização do procedimento de aferição indireta pela auditoria fiscal da base de cálculo das contribuições sociais apuradas e lançadas no presente processo.

No caso em análise, a auditoria fiscal registra que a adoção do procedimento de aferição indireta da base de cálculo justifica-se pela seguinte razão: “Durante a ação fiscal, foram constatados, através da análise dos livros contábeis e de notas fiscais/faturas de prestação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, que são omitidos vários lançamentos relativos ao valor bruto, valor líquido e valor de retenção, ficando caracterizada a exclusão de registro de fato contábil, numa demonstração inequívoca de que a escrituração não retrata a totalidade dos registros referentes às notas fiscais de prestação de serviços” – item “6” JUSTIFICATIVA do Relatório Fiscal (fl. 31).

Entretanto, por meio da peça de impugnação (fls. 83 a 348), a empresa GRANTEC trouxe aos autos cópias, devidamente autenticadas por servidor público do Fisco, não apenas de cada uma das notas fiscais, mas também de sua contabilização, de modo que o motivo para justificar a adoção do procedimento de aferição indireta ficou enfraquecido, eis que aparentemente tais receitas estariam contabilizadas.

Assim, verifica-se que a justificativa da auditoria fiscal – para aplicação do procedimento de aferição indireta da base de cálculo na apuração da contribuições sociais lançadas na notificação – não é devidamente suficiente, nem atende por inteiro o disposto no

art. 33, §§ 3º, 4º e 6º, da Lei nº 8.212/1991, vigentes à época do lançamento fiscal, estes parágrafos autorizavam o procedimento de aferição indireta pela legislação previdenciária, abaixo transcritos:

Art. 33 (...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (g.n.)

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.

(...)

§ 6º 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. (g.n.)

Diante disso, com relação ao segundo pedido do recurso de ofício de que não haveria justificativa legal que permitisse a utilização do procedimento de aferição indireta da base de cálculo das contribuições sociais apuradas, tornando o lançamento fiscal nulo, entendo que a decisão de primeira instância não merece qualquer reparo, eis que a auditoria fiscal não demonstrou elementos fáticos probatórios capazes de viabilizar a adoção da sistemática de aferição indireta da base de cálculo dos valores apurados, nos termos do art. 33, §§ 3º, 4º e 6º, da Lei nº 8.212/1991. Isso caracteriza-se um vício constatado no lançamento fiscal ora analisado, já que a falta de justificativa legal diz respeito ao elemento (requisito) motivo do ato administrativo.

Percebe-se que o vício constatado é formal, pois a auditoria fiscal não demonstrou de forma suficiente o motivo ensejador da utilização da aferição indireta para apuração da base de cálculo das contribuições sociais, e, com isso, foi preterida formalidade prevista no art. 33, §§ 3º, 4º e 6º, da Lei nº 8.212/1991, já que a Recorrente apresentou cópias das notas fiscais devidamente registradas em sua contabilidade e autenticadas pelo Fisco (fls. 83 a 348).

Enfim, considerando que – na apreciação do Acórdão nº 2402-00.894 (fls. 370 e 371) – houve omissão referente ao pedido do recurso de ofício de que não haveria justificativa legal que permitisse a utilização do procedimento de aferição indireta da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias, lançadas no presente processo, entendo que – na apreciação dos embargos declaratórios da PGFN – a análise dessa omissão deverá ser integrada ao conteúdo do acórdão retromencionado. Trata-se da integração da decisão prolatada nestes embargos declaratórios com o conteúdo da decisão prolatada no Acórdão nº 2402-00.894 (fls. 370 e 371), tornando-a inteira, completa, perfeita. Isso está em consonância com os efeitos devolutivo, no seu aspecto profundidade (dimensão vertical do efeito devolutivo do recurso), e translativo dos embargos declaratórios, eis que esses efeitos remetem ao

reexame, automaticamente, além da matéria recorrida, todas as questões que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem o dever de ofício de examinar.

Nesse sentido, o art. 515, § 1º, do Código de Processo Civil (CPC) dispõe que serão objeto de apreciação pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que a sentença não as tenha julgado por inteiro, abaixo transcrito:

Art. 515. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

§ 1º Serão, porém, serão objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que a sentença não as tenha julgado por inteiro

Para que haja aplicação da regra disposta no art. art. 515, § 1º, do CPC, acima registrada, dentro da análise do recurso de embargos de declaração ora analisado, convém apontar que o regramento do recurso de apelação disposto no CPC serve de parâmetro de interpretação, no caso de ausência de regra específica, para a aplicação dos demais recursos.

Logo, após interposição dos embargos declaratórios, poderá ser realizado um exame por completo das questões postas no recurso de ofício (reexame necessário).

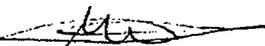
Caso não fosse adotada a integração do conteúdo da decisão destes embargos com a decisão do Acórdão nº 2402-00.894 (fls. 370 e 371), faltaria uma finalidade prática do resultado alcançado pela declaração de nulidade do lançamento fiscal, por conter vício formal, conspirando contra a economia processual, contra o princípio da efetividade, contra o princípio da duração razoável do processo e, até mesmo, contra os princípios da legalidade material e da dignidade da pessoa humana, fazendo prevalecer o rigor processual para submeter a parte a um longo caminho que desaguardaria na mesma conclusão ora obtida. Esse entendimento está consubstanciado no julgamento do Resp. 970.190/SP, rel. Min. Nancy Andrichi, invocando o quanto decidido no Resp. 802.497/MG pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de **ACOLHER OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO, RERRATIFICAR O ACÓRDÃO Nº 2402-00.894** (fls. 370 e 371) na sua parte dispositiva, e **CONHECER** do recurso de ofício e **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, dando-lhe efeitos infringentes, para que o lançamento fiscal seja declarado nulo por conter vício formal.

É como voto.

Sala das Sessões, em 22 de outubro de 2010



RONALDO DE LIMA MACEDO – Relator



Voto Vencedor

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues - Redator Designado

Analisando o voto proferido pelo I. Conselheiro Relator Ronaldo de Lima Macedo, mais especificamente no que tange à discussão acerca da falta de justificativa legal para a utilização do procedimento de aferição indireta para apuração da base de cálculo das contribuições sociais lançadas, peço licença para divergir do E. Relator, pois entendo que não é caso de anulação por vício formal, mas sim por vício material.

É o que passo a expor.

Cumpre inicialmente esclarecer que a discussão do tema é bastante relevante, pois, dependendo da natureza imputada ao defeito encontrado no lançamento, as autoridades fiscalizadoras terão o prazo decadencial "reiniciado" para constituir o crédito tributário, nos termos do art. 173, inc. II, do CTN.

Para que a controvérsia seja devidamente dirimida, deve-se delimitar os conceitos de vício formal e material, assim como os motivos que dão ensejo ao reconhecimento dessas duas espécies de vícios, que igualmente ensejam a nulidade do lançamento, porém com diferentes efeitos.

No que tange ao vício formal, assim conceitua De Plácido e Silva¹: *"É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisitos, ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessário à sua validade ou eficácia jurídica."*

Assim, vislumbra-se que o erro de forma deve estar relacionado com o descumprimento dos requisitos e solenidades necessários à criação do ato jurídico, bem como que importe na sua invalidade ou ineficácia jurídica, presentes na medida em que há preterição do direito de defesa do sujeito passivo, situação que leva ao insucesso de se atingir a finalidade do ato administrativo.

Vale dizer, num primeiro momento, que o vício de forma está intimamente ligado com o alcance da finalidade do ato administrativo.

Nesse mesmo sentido expõe Marcos Vinicius Neder²: *"O vício processual de forma só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do ato quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida."*

Cabe ressaltar também o entendimento de Manoel Antonio Gadelha Dias³: *"O ato administrativo é ilegal, por vício de forma, quando a lei expressamente a exige ou quando determinada finalidade só pode ser alcançada por determinada forma."*

¹ Silva, De Plácido e. Vocabulário Jurídico / atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 25ª edição. Ed Forense. Rio de Janeiro, 2004. p. 1482.

² Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, São Paulo, Dialética, 2002, p. 416

³ Tôrres, Heleno Taveira et al (coordenação). Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados - São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 340.

No campo prático, as “solenidades” formais do lançamento se referem a todos os requisitos complementares necessários para se *compor a linguagem para a comunicação jurídica*⁴, ou seja, para que o ato administrativo possua todos os elementos necessários à efetiva interação com o sujeito passivo, permitindo que este compreenda todas as motivações que o levaram a ser autuado, tais como a descrição dos fatos, a exposição da capitulação legal infringida, a menção ao local, data e hora da lavratura, etc.

Esses requisitos compõem os elementos extrínsecos/formais do lançamento, os quais, para que importem na invalidade jurídica do ato administrativo, devem estar maculados a ponto de preterir o direito de ampla defesa e contraditório do sujeito passivo.

Desta forma, ao se identificar que houve falha na exposição de um requisito complementar no auto de infração, e que, em virtude disso, houve deficiência na comunicação jurídica do ato administrativo, preterindo o direito de defesa do sujeito passivo, estar-se-á diante de um vício formal, que pode ser regularizado pela autoridade fiscal através de um novo lançamento, dentro do prazo decadencial previsto pelo art. 173, inc. II, do CTN.

Cabe ainda ressaltar que, como é cediço, nesses casos, a permitida regularização do vício formal realizada por lançamento superveniente não poderá alterar os elementos materiais do ato administrativo previstos no art. 142 do CTN (fato gerador, obrigação tributária, matéria tributável, cálculo do montante devido e identificação do sujeito passivo), tendo em vista que **apenas aperfeiçoará a forma de sua constituição para possibilitar que haja comunicação jurídica**, permitindo que o contribuinte conheça as efetivas razões de autuação, bem como que realize a devida defesa, caso entenda ser necessário.

Expostas minhas considerações acerca do conceito de vício formal, passo a analisar as características do vício material.

Analisando o procedimento adotado pelo Código Tributário Nacional para se constituir o ato administrativo – lançamento – (art. 142 do CTN), verifica-se que a fiscalização deve *“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.”*

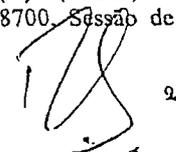
Tais procedimentos, embora façam parte do lançamento, resultam na formação dos seus elementos materiais/intrínsecos, sem os quais não haverá a constituição do crédito tributário.

Destarte, caso a aferição desses elementos seja feita de forma equivocada, o lançamento resultante não estará revestido com os requisitos básicos inerentes à “construção”⁵ do ato, resultando na sua nulidade.

Não obstante, quando a fiscalização não aplica os elementos intrínsecos como deveria, ela certamente estará infringindo a disposição legal pertinente (seja aquela aplicável ao

⁴ Tôres, op. cit. p. 346.

⁵ “VÍCIO MATERIAL – ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO – Padece de vício material o lançamento que altera as características do crédito tributário, modificando seus elementos. (...)” (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Acórdão nº 102-48700, Sessão de 08/08/2007)



cálculo do montante devido, ou à determinação do fato gerador, etc.), importando na existência de um vício material.

Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen⁶: "*Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.*"

Veja-se, assim, que a ocorrência do vício material está diretamente ligada com a deformidade do conteúdo do lançamento, que acabou por exigir indevidamente tributos do sujeito passivo, em ofensa, inclusive, ao princípio da legalidade, situação inaceitável nas relações do fisco com o contribuinte.

Outra questão que bem delimita os casos de vício formal e material é o efeito que seria presenciado caso fosse permitido um novo lançamento, realizado para sanar os vícios existentes no lançamento anterior.

Caso o vício seja formal, o novo lançamento exigirá: (i) a mesma matéria tributável, (ii) o mesmo montante apurado no lançamento anterior, (iii) que o lançamento abranja os mesmos fatos geradores, (iv) que o sujeito passivo seja o mesmo, e (v) que seja a mesma multa aplicada, tendo em vista que, com o novo lançamento, apenas se ajustará os elementos extrínsecos do ato administrativo.

Em se tratando de vício material, o novo lançamento acabará alterando os elementos substanciais do lançamento, o que resultará na cobrança de um tributo diferente, ou em valor diferente, ou apurado por critérios diferentes, ou de outro sujeito passivo, assim por diante, situação que não pode se valer do prazo decadencial previsto no art. 173, inc. II, do CTN.

Versando sobre os efeitos resultantes das alterações promovidas pelo lançamento superveniente, este CARF assim se posicionou:

"VÍCIO MATERIAL - Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável, ao montante devido do imposto e ao sujeito passivo, se estará diante de um lançamento autônomo que não se confunde com o lançamento refeito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. (...)" (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator José Raimundo Tosta Santos, Acórdão nº 102-47829, Sessão de 16/08/2006)

Nessa mesma linha de entendimento, peço vênias para destacar também trecho do voto proferido pelo i. Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, que verificou a indevida aplicação do vício formal e externou seu entendimento para que fosse reconhecido o vício material do lançamento. Veja-se:

"Em suma, entendo que o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais. No presente caso, um novo lançamento forçosamente modificará a base impositiva, com óbvios reflexos no cálculo do montante do tributo devido, (...)" (CARF, 1ª Conselho, 7ª Câmara, Relator Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Acórdão nº 107-06.757, Sessão de 22/08/2002) – destacou-se

⁶ Paulsen, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado. Editora: ESMAFE, 2010. p. 1194.

Feitas essas considerações acerca da aplicação do vício formal e do vício material, passo a analisá-las à luz do presente caso.

Conforme já mencionado, a Recorrente juntou na impugnação (fls. 83 a 348) cópia de cada uma das notas fiscais, bem como de sua contabilização, devidamente autenticadas por servidor público do Fisco.

Em razão disso, e como bem destacado pelo I. Conselheiro Relator, "*a auditoria fiscal não demonstrou de forma suficiente o motivo ensejador da utilização da aferição indireta para apuração da base de cálculo das contribuições sociais, e, com isso, foi preterida formalidade prevista no art. 33, §§ 3º, 4º e 6º, da Lei nº 8.212/1991*".

Verifica-se, entretanto, que a fiscalização constituiu lançamento incompatível com os fatos geradores efetivamente realizados pela Recorrente, apurando, conseqüentemente, base de cálculo "fictícia". Note-se que a fiscalização utilizou-se do mecanismo de aferição indireta, quando na verdade não poderia tê-lo feito, pois o contribuinte demonstrou à fiscalização os elementos necessários para o regular lançamento.

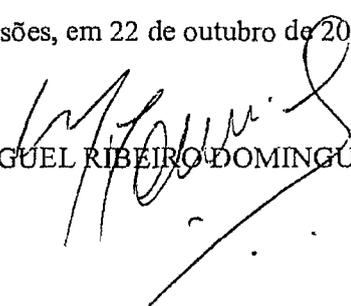
Portanto, não houve equívocos no preenchimento dos requisitos formais do lançamento, de forma a preterir o direito de defesa da Recorrente, posto que esta apresentou, inclusive, defesa tendente a demonstrar a nulidade do ato administrativo.

O que houve, *in casu*, foi a adoção de base de cálculo equivocada, alterando os elementos substanciais/intrínsecos do lançamento, quais sejam, a aferição dos fatos geradores e o cálculo do montante devido, incorrendo em flagrante vício material.

Cabe ressaltar que eventual lançamento passível de ser constituído posteriormente em virtude desta anulação seria totalmente dissociado da presente NFLD, posto que demandaria uma nova fiscalização e apuração dos montantes porventura devidos, certamente com valores diversos da presente autuação, e não um mero aperfeiçoamento formal, razão pela qual entendo estarmos diante de um vício material.

Ante todo o exposto, mais uma vez pedindo vênias ao E. Conselheiro Relator, voto no sentido de **ACOLHER OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO, RERRATIFICAR O ACÓRDÃO N.º 2402-00.894** (fls. 370 e 371) na sua parte dispositiva, e **CONHECER** do recurso de ofício para **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, dando-lhe efeitos infringentes, para que o lançamento fiscal seja declarado nulo por conter vício material.

Sala das Sessões, em 22 de outubro de 2010


NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES - Redator Designado



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
-CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO**

Processo nº: 109870.008380/2007-72

Recurso nº: 153.213

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2402-01.319

Brasília, 03 de Dezembro de 2010

MARIA MADALENA SILVA
Chefe da Secretaria da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

Apenas com Ciência

Com Recurso Especial

Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional