



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10980.726893/2013-15</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2102-003.800 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 23 de julho de 2025                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | PARANA EQUIPAMENTOS S A                              |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

PRELIMINAR - CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O Relatório Fiscal e os Anexos da NFLD oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento.

PRELIMINAR DE NULIDADE

Rejeita-se a preliminar de nulidade quando o lançamento fiscal preenche todos os requisitos formais e materiais exigidos pela legislação, inexistindo vícios insanáveis

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. ART. 150, § 4º, DO CTN. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. SÚMULA CARF Nº 99. RELATÓRIO FISCAL COMPLEMENTAR LAVRADO APÓS O PRAZO LEGAL. PERFEIÇOAMENTO TARDIO DO LANÇAMENTO. EXTINÇÃO DO CRÉDITO.

Havendo recolhimento antecipado do tributo, o prazo decadencial é de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN e da Súmula CARF nº 99. O Relatório Fiscal Complementar, que promoveu alterações substanciais no lançamento e viabilizou sua efetiva constituição, lavrado e cientificado ao contribuinte apenas após o decurso do prazo decadencial enseja o reconhecimento da decadência. Declara-se, portanto, extinta a exigência do crédito, com fundamento no art. 156, inciso V, do CTN.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar. Vencidos os conselheiros Yendis Rodrigues Costa e Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, que reconheceram a nulidade da autuação fiscal, por vício material. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a decadência integral do crédito tributário para cancelar o lançamento fiscal. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Yendis Rodrigues Costa.

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Eduardo Fagundes de Paula** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Cleberson Alex Friess – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Cleberson Alex Friess(Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por PARANÁ EQUIPAMENTOS S.A., contra Acórdão nº14-56.444 proferido pela 7ª Turma da DRJ/RPO, **que julgou improcedente a impugnação**, para manter o crédito tributário exigido pela fiscalização, referente ao Auto de Infração de Obrigações Principais - AIOP nº 37.391.630-2, de 26/09/2013, de contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga aos diretores da autuada a título de Participação nos Resultados, relativo à competência 12/2008, no montante de R\$ 678.705,04 (seiscentos e setenta e oito mil, setecentos e cinco reais e quatro centavos), valor consolidado em 25/09/2013, tudo de acordo com o contido no REFISC e demais anexos integrantes do AIOP.

Assim, o acórdão apreciou a impugnação apresentada pela recorrente em razão da autuação fiscal que exigiu contribuições sociais previdenciárias sobre valores pagos a seus diretores estatutários, sob a rubrica de participação nos lucros. A fiscalização entendeu que tais valores deveriam compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias, uma vez que a legislação previdenciária exclui da tributação apenas a participação nos lucros paga a empregados, nos termos do artigo 28, § 9º, da Lei n.º 8.212/91.

A empresa recorrente alegou, preliminarmente, em impugnação, a nulidade do auto de infração, sustentando que houve ausência de um Relatório Fiscal adequado, o que teria prejudicado o seu direito de defesa. Argumentou também que os valores pagos aos diretores

estatutários eram participação nos lucros nos moldes do artigo 152 da Lei n.º 6.404/76 (Lei das S.A.), e, portanto, não se tratavam de verba salarial, mas sim de um retorno sobre os resultados da empresa. Segundo a recorrente, tal pagamento não possui natureza remuneratória e não deveria sofrer incidência de contribuição previdenciária.

Outro argumento levantado pela empresa foi que a fiscalização alterou a fundamentação original da autuação ao apresentar um Relatório Fiscal Complementar. Nesse documento, a Receita Federal teria passado a tratar a verba como "pró-labore" e não mais como participação nos lucros, configurando uma inovação indevida na fundamentação do auto de infração. Em função disso, requereu a nulidade da autuação ou, alternativamente, a possibilidade de dedução dos valores pagos aos diretores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, caso fossem considerados como pró-labore.

No julgamento da impugnação, a 7ª Turma da DRJ/RPO afastou as alegações de nulidade, afirmando que a empresa teve pleno acesso ao Relatório Fiscal correto e teve oportunidade de apresentar sua defesa. Quanto à suposta inovação na fundamentação, o voto ressaltou que não houve modificação substancial do fato gerador, mas apenas um esclarecimento sobre a natureza da verba em discussão. Dessa forma, não haveria necessidade de lavratura de um novo auto de infração.

No mérito, a decisão manteve a exigência das contribuições previdenciárias, fundamentando-se na Constituição Federal (art. 7º, inciso XI) e na legislação previdenciária. O entendimento consolidado foi de que a isenção da tributação sobre participação nos lucros só se aplica aos empregados e não aos administradores e diretores estatutários. Assim, os valores pagos aos diretores caracterizam contraprestação pelos serviços prestados, enquadrando-se na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Por fim, no tocante à incidência de juros sobre a multa de ofício, o voto do relator no acórdão de impugnação, reafirmou que tal cobrança é legal e encontra respaldo no Código Tributário Nacional e na Lei n.º 9.430/96. Assim, rejeitou-se o argumento da empresa de que a multa de ofício não integra a obrigação principal e, portanto, não poderia ser acrescida de juros de mora.

Diante do exposto, a impugnação foi julgada improcedente, sendo mantida a integralidade do crédito tributário exigido. A decisão reforça o entendimento de que a participação nos lucros paga a diretores estatutários não goza da isenção previdenciária prevista para empregados, devendo ser tributada como pró-labore.

Então, a DRJ, após se debruçar sobre os motivos de irresignação, prolatou Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

INOVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O Relatório Fiscal, o Relatório Fiscal Complementar e os Anexos dos Autos de Infração oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa aos lançamentos, estando discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação. Não há inovação nas razões trazidas pela fiscalização no Relatório Fiscal Complementar, apenas a determinação das razões fáticas e legais que são compatíveis com a fundamentação legal do débito trazida no anexo Fundamentos Legais do Débito - FLD.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADOR. SOCIEDADE ANÔNIMA.

Entende-se por salário-de-contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma. Somente as exclusões arroladas exaustivamente no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 não integram o salário-de-contribuição. A participação de administradores no lucro de companhia, prevista no art. 152 da Lei nº 6.404/1976, sofre a incidência de contribuições sociais previdenciárias, caracterizando contraprestação aos serviços prestados.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Conforme disposição constante no Código Tributário Nacional a penalidade pecuniária integra a obrigação principal sujeitando-se, assim, à incidência dos juros de mora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada a empresa recorrente interpôs recurso voluntário.

No recurso, a empresa reforça a tese de que a exigência fiscal é indevida e apresenta os seguintes fundamentos:

A recorrente alega que o Auto de Infração apresenta inconsistências e contradições na fundamentação. Aponta que a fiscalização inicialmente enquadrou os diretores como segurados empregados, aplicando a Lei nº 10.101/2000, e, posteriormente, alterou a justificativa para classificá-los como contribuintes individuais. Tal mudança configuraria inovação indevida, violando o princípio da segurança jurídica e o direito à ampla defesa.

O recurso reafirma que os valores pagos aos diretores estatutários correspondem à participação nos lucros, nos termos do artigo 152 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S.A.), e não se confundem com prêmios ou salários. Argumenta que tal verba decorre de decisão societária e não constitui contraprestação por serviços prestados, não podendo ser equiparada ao pró-labore.

A empresa sustenta que o artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91 estabelece um rol taxativo das verbas que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Como a

participação nos lucros está excluída da incidência quando prevista em lei específica, o pagamento a administradores deve ser tratado da mesma forma. A recorrente argumenta que a legislação previdenciária não faz distinção entre empregados e diretores estatutários no que tange à participação nos lucros.

Alternativamente, o recorrente pugna para que, caso o CARF mantenha a exigência da contribuição previdenciária, que seja garantido o direito de deduzir os valores pagos aos diretores estatutários da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Fundamenta o pedido com base no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), argumentando que, se tais valores forem considerados pró-labore, deveriam ser dedutíveis como despesa operacional.

Assim como na impugnação, o recurso também contesta a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, sustentando que não há previsão legal para tal exigência. Defende que a multa não se confunde com tributo e, portanto, não deve ser acrescida de encargos moratórios.

A final, após a interposição de recurso voluntário, o contribuinte, às fls. 234-242 colacionou documentos novos para demonstrar ter promovido recolhimentos antecipados a partir de guias GPS. Nesse sentido, sob o argumento de tratar-se de matéria de ordem pública, defendeu a decadência do crédito tributário, com amparo no artigo 150,§4º, do CTN, pois considerou como termo inicial a data do lançamento complementar efetivado em 05/08/2014.

Em síntese, é o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Carlos Eduardo Fagundes de Paula**, Relator

### **Pressupostos de Admissibilidade**

O presente recurso encontra-se tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

### **Preliminarmente:**

### **Nulidade e cerceamento de defesa**

Alegou o contribuinte recorrente quanto aos vícios inerentes ao procedimento de fiscalização, em suma, que a condução da fiscalização foi realizada de maneira temerária, com o objetivo de prejudicar a empresa, sobretudo em relação ao relatório fiscal complementar.

Pois bem!

Conforme bem fundamentado pela DRJ, no que se refere ao mérito do lançamento efetuado por meio do Auto de Infração por Obrigações Principal (AIOP), destaca-se que o Relatório Fiscal Complementar (RFC), elaborado pela fiscalização em resposta ao Despacho de Diligência proferido, esclarece de forma categórica que a cobrança das contribuições previdenciárias não se funda na Lei nº 10.101/2000, a qual disciplina a participação nos lucros e resultados (PLR) de empregados, mas sim no fato de que os pagamentos que motivaram o lançamento foram efetuados a diretores estatutários da empresa autuada, na condição de contribuintes individuais.

A alegação de inovação na fundamentação do lançamento, suscitada pela recorrente em sede de impugnação ao Relatório Fiscal Complementar, sob o argumento de haver incongruência entre o Relatório Fiscal originário (REFISC) e o complementar, não merece acolhida.

Ainda que o REFISC tenha, inicialmente, feito referência à Lei nº 10.101/2000, nele já constavam elementos que indicavam o enquadramento dos beneficiários dos pagamentos como contribuintes individuais, condição também refletida no anexo "Fundamentos Legais do Débito" (FLD) – Fls 3-7, que sustenta juridicamente o lançamento impugnado. Assim, embora tenha havido equívoco inicial quanto à referência normativa, a linha argumentativa e o fundamento legal do lançamento mantiveram-se coerentes ao longo de todo o procedimento.

Nesse ponto, a jurisprudência e a doutrina administrativa reconhecem que eventual vício na motivação do ato administrativo pode ser sanado, desde que não se configure alteração da materialidade do fato gerador ou inovação quanto à base legal. No presente caso, o RFC apenas explicitou de forma mais clara as premissas fáticas e jurídicas que sustentam o lançamento, não havendo inovação, mas mero esclarecimento/saneamento, o que se mostra plenamente admissível.

O item 6.0 do RFC (fls. 147) reforça tal entendimento ao dispor expressamente que os valores pagos a administradores não empregados, a título de participação nos lucros, com fundamento na Lei nº 6.404/76, não se enquadram nas hipóteses de exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias previstas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. Nessa linha, tais valores devem ser considerados, para fins de incidência da contribuição, como remuneração equiparada ao pró-labore, preservando-se sua natureza jurídica de participação nos lucros, mas com a devida tributação previdenciária. Vejamos:

6.0. Ocorre que o parágrafo 9º do artigo 28 da lei nº 8.212/91 (lei específica que trata do custeio da Previdência Social) lista exaustivamente as parcelas que não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, e, nessa relação, não foi contemplada pelo legislador a "participação nos lucros" paga a administradores não empregados da empresa com base na lei nº 6.404/76. Em função disto entendemos que o pagamento feito aos diretores da empresa em dez/2008 a título de "participação nos lucros" deva ser tratado como pagamento, de fato, de "pró-labore", sujeitando-se, assim, à incidência da contribuição previdenciária prevista no artigo 22, inciso 111 da Lei nº 8.212/91: Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto

no art. 23, é de: [00] 11I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas à qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços

Importa ressaltar, outrossim, que a complementação promovida pela fiscalização não comprometeu o direito de defesa da contribuinte, tampouco configurou cerceamento de defesa. Ao contrário, os esclarecimentos prestados no RFC foram suficientes para que a empresa pudesse exercer plenamente o contraditório e a ampla defesa, inclusive apresentando impugnação específica a esse relatório. Do mesmo modo, tais esclarecimentos são fundamentais para a formação da convicção quanto à legalidade e à higidez do lançamento.

Dessa forma, não se vislumbra qualquer nulidade no procedimento fiscal, tampouco a necessidade de lavratura de novo auto de infração, como pretendido pela recorrente.

O processo observou, em todas as suas fases, os princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, inexistindo demonstração de efetivo prejuízo à parte contribuinte.

É sabido que, ocorrendo vício na motivação do ato administrativo, ou seja, na descrição dos motivos existentes que levaram ao lançamento, é possível a convalidação do processo, através do saneamento do vício constatado. E assim procedeu a fiscalização.

Entendo que, tendo esclarecido de forma suficiente no RFC a sua motivação fática no lançamento efetuado, em conformidade com a fundamentação legal que consta no anexo FLD, não se verifica a alegada modificação completa do AIOP lavrado originalmente nem a ocorrência de uma terceira hipótese de fato gerador totalmente desconexa com a autuação original.

Ainda, para que um vício formal gere nulidade, é necessário que o contribuinte demonstre prejuízo concreto ao exercício do contraditório e da ampla defesa. No caso em questão, não houve comprovação de que a lavratura do relatório fiscal complementar tenha causado qualquer dano ao direito de defesa da Empresa Recorrente, que apresentou ampla impugnação e Recurso Voluntário.

Assim, não havendo prejuízo comprovado, mantém-se a validade do procedimento e dos autos de infração lavrados.

Fica evidente que o procedimento fiscal foi conduzido com total observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Nesse ponto, destaco que a autoridade fiscal concedeu prazos razoáveis, evidenciando que não houve intenção de prejudicar a empresa.

Por fim, alio-me ao acórdão de impugnação ao dispor que a fiscalização foi conduzida de maneira regular e em conformidade com as normas aplicáveis, não havendo qualquer indício de arbitrariedade ou má-fé por parte da autoridade fiscal. A rejeição das alegações de vícios no procedimento de fiscalização, portanto, está em linha com a legislação tributária e com os princípios do devido processo legal.

Verifica-se que as alegações do Recorrente carecem de respaldo jurídico e probatório, uma vez que não demonstrou, de forma inequívoca, qualquer irregularidade na prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal ou prejuízo concreto ao seu direito de defesa.

O procedimento fiscal transcorreu dentro dos limites legais, com observância aos prazos e formalidades estabelecidos no Decreto nº 70.235/72, não havendo qualquer violação ao devido processo legal.

Enalteço que as hipóteses de declaração de nulidade do ato do lançamento estão contempladas no art 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, o qual se cinge à incompetência do agente e preterição do direito de defesa. Não é o caso dos autos.

No caso concreto, estão presentes os requisitos previstos no art. 10, do Decreto nº 70.235, de 1972, especialmente, nos incisos III, IV e V.

Desta feita, valho-me do ensejo para dispor que o lançamento em tela atende a todos os requisitos legais de validade, de modo que não há qualquer sinal de nulidade apto a ser suscitado.

Ademais, a fiscalização pautou-se em elementos objetivos e verificáveis, garantindo ao contribuinte, portanto, o amplo direito ao contraditório e à ampla defesa.

Com efeito, não há que se falar em nulidade do auto de infração, motivo pelo qual as preliminares arguidas devem ser rejeitadas.

#### **Da decadência**

Conquanto a decadência do crédito tributário não tenha sido arguida pela contribuinte no momento da impugnação administrativa, tampouco no recurso voluntário inicialmente interposto, constata-se que a matéria foi oportunamente suscitada em manifestação posterior (fls. 234–242).

Tratando-se de questão de ordem pública, cujo reconhecimento prescinde de provocação da parte, não se aplica, nesse ponto, a preclusão temporal, motivo pelo qual conheço da matéria para análise preliminar.

A contribuinte sustenta a ocorrência de decadência, com base na existência de recolhimento antecipado das contribuições previdenciárias referentes à competência de dezembro de 2008. Invoca a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, conforme interpretação já consolidada no âmbito deste Conselho pela Súmula CARF nº 99, segundo a qual, nas hipóteses de pagamento antecipado, o prazo decadencial tem início na data da ocorrência do fato gerador — no presente caso, 31/12/2008.

Conforme se extrai dos autos, o lançamento foi formalizado em 27/09/2013. Entretanto, após a apresentação de impugnação, a DRJ determinou a realização de diligência, em razão de vícios identificados na fundamentação do lançamento. Como resultado, foi elaborado e anexado novo Relatório Fiscal Complementar (RFC), alterando aspectos substanciais do

lançamento, inclusive com reclassificação dos beneficiários das verbas de “segurados empregados” para “contribuintes individuais” e mudança da fundamentação legal da exação, de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) para remuneração a título de pró-labore.

O relatório complementar foi cientificado ao sujeito passivo apenas em 05/08/2014, ou seja, após o decurso do prazo decadencial de cinco anos contado da data do fato gerador (31/12/2008).

Ainda que se admita a validade da retificação promovida pelo Relatório Fiscal Complementar e que se reconheça ter sido assegurado à parte o contraditório e a ampla defesa, é forçoso concluir que o lançamento apenas se aperfeiçoou com a ciência da nova motivação que o sustentava — momento em que se tornou plenamente exigível e compreensível para o contribuinte o conteúdo e a extensão da exigência fiscal.

Dessa forma, considerando que o fato gerador ocorreu em 31/12/2008 e que houve recolhimento antecipado do tributo, não há qualquer dúvida quanto à aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN. Do mesmo modo, é incontroverso que a perfectibilização do lançamento se deu com a ciência do Relatório Fiscal Complementar em 05/08/2014.

Com efeito, é reconhecível que, no momento da sua efetiva constituição, o crédito tributário já se encontrava fulminado pela decadência, uma vez transcorrido o prazo de cinco anos previsto no Código Tributário Nacional.

Assim, acolho a arguição de decadência e reconheço a extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, inciso V, do CTN.

### **Conclusão**

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário para acolher a preliminar de decadência, pelo que DOU-LHE PROVIMENTO.

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Eduardo Fagundes de Paula**

Registro, de início, meus cumprimentos ao ilustre Relator, Conselheiro **Carlos Eduardo Fagundes de Paula**, pelo brilhantismo de sua análise e pela precisão técnica ao reconhecer a decadência do crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN e da Súmula CARF nº 99, o que corretamente conduziu à sua extinção. O voto, nesse ponto, traduz a necessária aplicação do princípio da segurança jurídica e confere plena efetividade ao controle de legalidade que compete a este Conselho.

Todavia, entendo imprescindível consignar que, antes mesmo de enfrentarmos a questão da decadência, impõe-se fixar a premissa relativa à natureza do vício que contaminou o lançamento em exame. Em meu sentir, se trata de vício **material**, insanável.

Com efeito, a autuação fiscal inicialmente se fundamentou na Lei nº 10.101/2000, tratando os beneficiários como segurados empregados. Apenas posteriormente, com a lavratura do **Relatório Fiscal Complementar**, após a impugnação, houve a alteração da motivação, passando a se qualificar os beneficiários como contribuintes individuais e os valores pagos como se pró-labore fossem.

Tal modificação não pode ser considerada mero esclarecimento ou saneamento. Trata-se de verdadeira **mudança de critério jurídico**, que afeta diretamente os elementos internos do lançamento **“a motivação e o conteúdo”** nos termos do art. 142 do CTN.

A doutrina da **Profa. Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça** é clara ao afirmar que o vício material se caracteriza quando o defeito atinge a própria substância do lançamento, relacionada aos critérios da regra-matriz de incidência tributária:

*“Qualquer equívoco na identificação do critério material, temporal, espacial, pessoal ou quantitativo implica nulidade por vício material, pois atinge a substância da norma individual e concreta introduzida pelo lançamento” (Da distinção entre vício material e formal no lançamento tributário e a jurisprudência do CARF, p. 6-7).*

E ainda complementa:

*“O vício material, por macular a substância do lançamento, prejudica a validade da obrigação tributária, sendo imprescindível nesses casos a realização de um novo ato administrativo de lançamento” (idem, p. 7).*

De outro lado, os vícios formais, relacionam-se apenas a aspectos externos do ato (competência, formalidades procedimentais) e podem ensejar novo lançamento com fundamento no art. 173, II, do CTN. **Não é essa a hipótese dos autos.**

O que se tem, aqui, é um **erro de direito**, consistente na alteração do critério jurídico adotado pelo Fisco. E, como bem observa **Paulo de Barros Carvalho**, uma vez praticado o lançamento, **“não se admite alteração da qualificação jurídica dos fatos para os mesmos sujeitos passivos e fatos imponíveis, sob pena de afronta ao art. 146 do CTN” (Curso de Direito Tributário, 30. ed., p. 459-462).**

Na mesma linha, **Igor Mauler Santiago e Carolina Schäffer Ferreira Jorge** advertem que:

*“Se não cabe rever o lançamento com erro de direito já lavrado e ainda em discussão, muito menos cabe lavrar um novo para corrigir o erro de direito cometido no anterior, anulado o que constituiria um drible bastante singelo aos rigores da lei e da jurisprudência”.*

O próprio CARF, em precedente da CSRF, firmou que **“a ausência de motivação ou a alteração do critério jurídico empregado constitui vício material, pois atinge a substância da obrigação tributária, impondo a necessidade de novo lançamento” (Acórdão nº 9303-013.283, CSRF, Rel. Cons. Vanessa Marini Cecconello, 14/04/2022).**

Dessa forma, ao meu sentir, a alteração introduzida pelo Relatório Fiscal Complementar não se limitou a esclarecer a fundamentação, mas representou inequívoca inovação no critério jurídico, contaminando o lançamento com **vício material**, o que, por si só, já ensejaria a sua nulidade.

Assim, ainda que a conclusão majoritária quanto ao reconhecimento da decadência e consequente extinção do crédito tributário, faço consignar que, em minha ótica, o lançamento já se encontrava viciado desde a origem por **vício material**, decorrente da inovação do critério jurídico, vício este insuscetível de convalidação e que somente poderia ser corrigido mediante novo lançamento, se ainda não decaído o direito da Fazenda Pública.

É como me declaro.

*Assinado Digitalmente*

**Yendis Rodrigues Costa**