



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

<b>Processo nº</b>	11516.008127/2008-49
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2402-003.458 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	13 de março de 2013
<b>Matéria</b>	CONSTRUÇÃO CIVIL: ARBITRAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES
<b>Recorrente</b>	DAROS EDIFICAÇÕES E OBRAS LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/09/2003 a 30/11/2006

VÍCIO MATERIAL. NULIDADE. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso.

**OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES. TABELA DO CUB.**

Quando a escrituração contábil regista o período de realização da obra de construção civil se aplica a tabela do CUB vigente no período de ocorrência dos fatos geradores.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário por vício material do lançamento.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões Nereu e Miguel Ribeiro Domingues.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente a autuação fiscal lavrada em 12/12/2008 para constituição de crédito por arbitramento de mão de obra empregada em obra de construção civil, contribuição patronal. Entendeu a fiscalização que a escrituração contábil deveria ser desconsiderada em razão de que:

*5 — Verificando a contabilidade da empresa, constatamos que a mesma deixou de lançar no custo da Obra do Edifício Comercial Daros. Com as notas fiscais abaixo discriminadas, emitidas pela DL Empreiteira de Mão de Obra Ltda. As notas fiscais deveriam ter sido lançadas na conta 1.1.04.09.001 — Obras em Andamento, ferindo assim a empresa o Princípio de Competência e por consequência os Princípios da Continuidade, pois ambos estão atrelados entre si. Por tratar-se de contrato de mão de obra na construção civil, as faturas emitidas pela empreiteira estão sujeitas a retenção dos 11% para a Seguridade Social conforme previsto em Lei e devem ser registradas na contabilidade da empresa em conta específica. Conforme Plano de Contas apresentado as retenções deveriam ter sido contabilizadas na conta 2.1.03.01.001- INSS S/SERVIÇO DE TERCEIROS — Conta de Passivo, por tratar-se de uma obrigação tributária da empresa. Emitimos Auto de Infração 37.172.837-1, pois a empresa deixou de lançar em títulos próprios de sua contabilidade as notas fiscais abaixo relacionadas bem como as retenções efetuadas sobre a mão de obra contida nas mesmas.*

...

*6 — Ainda analisando a conta de Obras em Andamento, verificamos que na contabilidade apresentada, além da falta de lançamento das notas fiscais acima identificadas, foram lançadas 02 notas fiscais duplicadas.*

...

*7 — Ainda no ano de 2007, a empresa Daros Edificações Ltda, feriu o Princípio da Entidade quando contabilizou na conta 4.3.01.07.002- Honorários, despesas efetuadas com a Procecon Assessoria Empresarial Ltda, referente Declaração Anual de Imposto de Renda das Pessoas Físicas, Micheline Feltrin Daros, Olímpio Daros e Caroline Feltrin Daros. O Princípio da Entidade estabelece que o patrimônio de uma entidade não se confunde com o patrimônio de outras entidades, nem mesmo com o de seus sócios ou proprietários, portanto não podem ser lançadas despesas de seus sócios, enquanto pessoas físicas, na contabilidade da empresa pessoa jurídica. Verificamos que foram lançadas várias outras despesas de com pagamentos de celular, despesas com pagamento de condomínio, despesas com*

*Plano de saúde, despesas com supermercado e outras, anexamos cópias dos comprovantes de pagamentos.*

...

*10 — Conforme termos contratuais o valor mensal do aluguel será creditado para a empresa Daros Edificações Ltda através de depósito bancário, portanto na contabilidade da empresa, especificamente na conta Banco, os valores devem estar registrados, bem como deve estar registrada a Receita mensal correspondente. Analisando a conta Bancos verificamos que não houve o registro dos valores correspondentes em vários meses, e em muitos outros houve o registro em valores inferiores ao valor do aluguel mensal.*

Após impugnação, a decisão de primeira instância foi no sentido de julgar a autuação procedente. Segue transcrição da ementa do acórdão recorrido:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/03/2006 a 28/02/2008 AIOP DEBCAD  
n.º 37.172.836-3 OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL.  
CONTRIBUIÇÃO APURADA POR AFERIÇÃO INDIRETA,  
COM BASE NO CUB - CUSTO UNITÁRIO BÁSICO.**

*O salário de contribuição decorrente de obra de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica será apurado com base na área construída constante no projeto, e no padrão da obra, quando a empresa não apresentar a contabilidade ou a apresentar de forma deficiente.*

*AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE.*

*A apresentação de contabilidade irregular autoriza a apuração das contribuições por aferição indireta.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

...

*Entretanto, conforme se pode observar do Relatório Fiscal, itens 4 a 17, a contabilidade da empresa não está tão regular quanto pretende fazer entender, nem está de acordo com os princípios e convenções contábeis. Como exemplificação relaciona alguns exemplos:*

- irregularidades quanto à escrituração da conta Bancos;*
- confusão quanto à despesa efetuada em suas obras, ferindo o Princípio da Entidade;*
- utilização de históricos que não fornecem informações claras e precisas dos lançamentos;*
- divergências entre os valores das notas fiscais e a contabilização efetuada. etc...*

*Dessa forma, os procedimentos adotados para o levantamento estão de acordo com a legislação em vigor na data do lançamento.*

Contra a decisão, o recorrente reiterou suas alegações na impugnação; assim sintetizadas pela decisão recorrida:

*I — Da ilegalidade do arbitramento*

*Alega a Impugnante que o arbitramento das contribuições para a seguridade social pressupõe a ausência de registro ou a existência de vícios substanciais na contabilidade, que inviabilizem a identificação do movimento real de remuneração dos segurados a serviço do contribuinte. Assim, trata-se de medida excepcional, que só deve ser utilizada em hipótese de erro substancial na contabilidade.*

*Que no presente caso, os supostos vícios contábeis apontados, além de não afetarem ou prejudicarem a aferição do movimento real de remuneração dos segurados a serviço da Impugnante, estão longe de serem considerados substanciais. São irregularidades sanáveis e sem nenhuma relação com o fato gerador ou com a base de cálculo das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, trabalhadores autônomos ou trabalhadores avulsos;*

*Que no que tange ao item 5 do relatório, no qual a Autoridade Fiscal questiona as notas fiscais emitidas pela IDL, na construção do Edifício Daros cujos pagamentos não se encontram registrados na conta "1.1.04.09.001- Obras em andamento"; apesar de a empresa ter efetuado a retenção dos 11% para a Seguridade Social sobre a mão de obra tal recolhimento não foi lançado na conta "2.1.03.01.001 — INSS s/ serviços de terceiros", não pode ser considerada como erro substancial. porque pode ser corrigido através de lançamento de Ajuste de Exercícios Anteriores.*

*No item 6, a fiscalização aponta a contabilização em duplicidade das notas fiscais n. 1047 e 1268, no valor de R\$ 18.015,68 e R\$ 20.916,99, respectivamente utilizadas no pagamento da empreiteira de mão de obra do Edifício Comercial Daros.Com. Tal fato resulta de erro operacional, que também pode ser corrigido através de Retificação de Lançamentos Contábeis. com adoção do procedimento de estorno:*

*Frisa que, conforme entendimento jurisprudencial, se os vícios são passíveis de correção, não há que se falar em documentação imprestável ou arbitramento:*

*Ainda no item 6, a Autoridade Fiscal faz referência a lançamentos indevidos na conta "1.1.04.09.001 — Obras em andamento", por se tratarem de despesas com obras que já se encontravam finalizadas desde 2006, relacionadas aos Edifícios Residenciais Mirante do Cais e Fiori de Graziela. Estes valores referem-se ao pagamento da taxa de condomínio de algumas*

*unidades que a Impugnante tem em estoque nesses edifícios. O erro quanto à troca de contas pode ser facilmente corrigido;*

*Ressalta que tais alterações não acarretariam em qualquer prejuízo ao fisco, na medida em que a Impugnante é tributada com base no lucro presumido.*

*Que a fiscalização, na tentativa de depreciar a escrita contábil da Impugnante menciona que os lançamentos das despesas relacionadas aos Edifícios Residenciais Mirante do Cais e Fiori de Graziela alteraram significativamente o custo da obra Comercial Daros. Tal alegação, entretanto é totalmente improcedente, uma vez que os lançamentos incorretos totalizam R\$ 11.155,68, o que representa menos de 0,70% do custo da obra.*

*No item 7 menciona a contabilização na conta 4.3.01.07.002 — Honorários, despesas efetuadas com a Procecon Assessoria Empresarial Ltda.. referente à Declaração Anual de Imposto de Renda dos sócios. O pagamento em comento totaliza R\$ 420,00, valor este que não pode ser considerado suficientemente relevante para tornar imprestável a escrita contábil da empresa, que efetuou entre os anos de 2003 e 2007, mais de vinte mil lançamentos contábeis e cujo faturamento ultrapassou R\$ 1.200.000,00;*

*Quanto ao conteúdo no item 9 - a ausência de registros dos valores do aluguel em alguns meses, bem como os registros de valores inferiores ao devido mensalmente - a Impugnante explica que o Edifício Alameda Center não é de propriedade exclusiva da Daros Edificações e Obras; dessa forma, os valores provenientes da locação são divididos entre os proprietários (quadro, item 26), motivo pelo qual o registro na contabilidade é de valor inferior ao aluguel previsto no contrato;*

*Quanto à ausência de lançamento, dispõe que como é tributada com base no lucro presumido e segue o regime de caixa, a receita proveniente de vendas de bens/direitos ou de prestação de serviços, cujo preço é recebido a prazo ou em parcelas, somente é lançado no mês do efetivo recebimento, não existindo qualquer irregularidade quanto à escrituração dos valores decorrentes do contrato de aluguel firmado com a Secretaria Municipal de Saúde.*

*Que a fiscalização presumiu a ocorrência de irregularidades em sua contabilidade, em relação à folha de paramento ou à utilização de mão de obra própria na construção do Comercial Kosmos: entretanto não logrou demonstrá-las.*

*II — Da Obrigatoriedade de adotar o CUB vigente ao tempo do Fato Gerador Dispõe que, embora a obra tenha sido executada quase que integralmente nos anos de 2006 e 2007, quando o CUB variou de R\$ 627,08 a R\$ 980,00, o arbitramento foi realizado com base no CUB vigente em outubro de 2008, no valor de R\$1.156,36, implicando no aumento indevido do montante do crédito tributário;*

*Que o cálculo do tributo deve refletir essa variação, devendo ser revisto, porque o fato gerador da contribuição, como se sabe, é o*

*pagamento ou creditamento do salário ou da remuneração, que ocorreu quando da prestação dos serviços e não no momento do lançamento do tributo.*

*III — Da base de Cálculo Efetiva do Tributo Ressalta que possui apenas dois sócios, remunerados por meio de pró-labore, e duas empregadas, que exercem funções administrativas dentro da empresa, ou seja, nenhuma delas teve mão de obra utilizada na construção da obra fiscalizada;*

*Que as obras de construção civil foram executadas por meio de terceirização de mão de obra, mediante assinatura de contratos de empreitadas, com a utilização de material próprio;*

*Em tais casos, a empresa, como contratante, tem apenas a obrigação de promover a retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal ou da fatura da prestação de serviços, recolhendo a importância retida, em nome da empresa cedente da mão de obra, o que vem sendo rigorosamente cumprido, nos moldes do art. 31. da Lei Federal n. 8.212/91.*

*Informa que todos estes fatos foram esclarecidos e comprovados durante a fiscalização, mediante apresentação dos documentos solicitados, impondo-se, assim, o cancelamento do presente auto de infração.*

*IV - Do não cabimento da Multa Isolada Alega não ser cabível, no presente caso, a cominação da multa prevista no art. 92 da Lei n.º 8.212/91, uma vez que tal multa pressupõe a inexistência de outra penalidade expressamente cominada ao contribuinte, E, no caso, o contribuinte já foi submetido à cominação da multa de ofício prevista no art. 35 da referida Lei.*

Submetido a julgamento, converteu-se em diligência para que fossem esclarecidas algumas questões relevantes:

- a) *Se a recorrente é tributada com base no lucro presumido, como alega? Caso a resposta seja afirmativa, se as receitas de aluguel foram escrituradas no regime de caixa, nos livros Razão e/ou Caixa?*
- b) *Se as incorreções na escrituração dos livros contábeis também implicaram omissões de remunerações de segurados ou teriam sido em razão de registros em contas contábeis impróprias? Caso tenham sido escrituradas, em quais contas contábeis?*
- c) *Com relação as notas fiscais por cessão de mão de obra/empreitada sujeitas às retenções, se os valores foram declarados em GFIP e devidamente recolhidos? Caso tenham sido escriturados, em quais contas contábeis?*

Foram trazidas as seguintes respostas:

- a) a recorrente é tributada com base no lucro presumido e as receitas de aluguel foram parcialmente contabilizadas;

- b) as incorreções na escrituração dos livros contábeis implicaram omissões de remunerações de segurados, pois algumas notas fiscais de serviços sujeitos à retenção de 11% não foram escrituradas;
- c) todos os valores foram retidos e recolhidos, ainda que algumas notas fiscais por cessão de mão de obra/empreitada não tenham sido escrituradas.

Em sua manifestação sobre o resultado da diligência, o recorrente reafirma que:

- a) sua escrituração obedece o regime de caixa;
- b) todas as notas fiscais foram escrituradas ainda que em conta contábil diversa da que a fiscalização considerou como própria;
- c) escriturou como receita de aluguel somente a parcela que lhe pertencia, já que co-propriedade de alguns imóveis; e
- d) tendo recolhido os valores retidos, as incorreções não tem relação com a base de cálculo das contribuições, sendo injustificáveis para o arbitramento.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

O procedimento da fiscalização e formalização da autuação cumpriram todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, verbis:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

*Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:*

...

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto:

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*III - por edital, quando resultarem improfícios os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)*

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou todas as alegações do recorrente, com indicação precisa dos

fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

*Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).*

**"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.**

1. *Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.*

2. *O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados ". (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216)*

Portanto, em razão do exposto e nos termos de regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

*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.*

## No mérito

### Arbitramento da remuneração

Como se sabe, a modalidade ordinária de realização do lançamento fiscal é aquela dita direta: são consideradas as informações extraídas dos documentos da empresa, em especial a escrituração contábil. Esse método, mais comum, pressupõe que os registros da empresa retratam a realidade dos fatos contábeis. E, até prova em contrário, é assim: a presunção é a regularidade dos registros contábeis e financeiros.

No entanto, nem sempre é assim. A fiscalização realiza outras verificações: inspeção *in loco* na obra de construção civil, batimento com bancos de dados do órgão, confronto de informações em documentos diversos etc. Como resultado desse trabalho comprova-se, não raramente, que a realidade dos fatos se apresenta diferente dos registros e declarações realizadas pela empresa. Quando isso ocorre, a modalidade de lançamento é a indireta: através de algum critério razoável a base de cálculo é arbitrada.

A fiscalização, com base em supostas discrepâncias contábeis, arbitrou a mão de obra com uso da tabela de cálculo do custo na região em que realizada a obra de construção civil.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/05/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 22/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Essa turma solicitou diligência com a finalidade de esclarecer, principalmente, se houve omissão na contabilidade de receitas ou, principalmente, despesas com mão de obra empregada na obra ou que as notas fiscais teriam sido escrituradas em outras contas. A fiscalização afirma que algumas notas fiscais de serviços contratados de empreiteiras não foram escrituradas. Essa omissão justificaria o arbitramento ainda que os valores retidos relativos a essas notas fiscais tenham sido recolhidos, pois está relacionada às contribuições previdenciárias e por essa razão é um fato relevante.

Acontece que a recorrente demonstrou por provas documentais, foram trazidas páginas do Livro Diário, onde se identificam os lançamentos contábeis das referidas notas fiscais. Ressalta-se que esse livro foi requisitado pela fiscalização através de termo de intimação, onde se poderia constatar que a recorrente realizou antes do início da fiscalização ajustes contábeis de exercícios anteriores.

As provas quanto as demais falhas identificadas já haviam sido apresentadas nas peças recursais para afastar os motivos do arbitramento.

Assim, tratando-se de matéria de prova quanto ao núcleo do lançamento, que é justamente a desconsideração da escrituração contábil para o arbitramento, uma vez desconstituídos os fundamentos para o procedimento, acolhe-se a nulidade por vício material.

### Vício material

Quanto à natureza do vício insanável, no Código Tributário Nacional há regra expressa de decadência quando da reconstituição de lançamento declarado nulo por vício formal. Daí a relevância e finalidade da qualificação dos vícios que sejam identificados nos processos administrativos fiscais:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

...

***II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.***

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Ou seja, somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício **formal**; do que me leva a crer que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterruptão, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, para a finalidade deste trabalho, é mais razoável que se identifique o conceito de vício formal, e assim por exclusão se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos, do que procurar dissecá-los, um por um, ou mesmo conceituar o que se entenda por vício material.

*Código Civil:*

*Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.*

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.<sup>1</sup> Segundo seu magistério, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. É um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

*“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos,*

<sup>1</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11<sup>a</sup> edição, páginas 187 a Doc192. Atto assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

*“como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...].”*  
*(7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o **vício material** do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.*

E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

*O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)*

Abstraindo-se da denominação que se possa atribuir à falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, o que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador (*vício material*) junto com equívocos e omissões na qualificação do autuado, do dispositivo legal, da data e horário da lavratura, apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu (*vício formal*). Nesse sentido:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. (Acórdão nº 108-08.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).*

Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento

substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Código Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, **anulado por simples vício na formalização**.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através da forma válida. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas.

No presente caso, o vício está no fundamento para a realização de lançamento por arbitramento, o que pertence ao núcleo material da autuação.

Caso assim não entenda a turma, deve-se examinar a base de cálculo empregada que é a segunda tese apresentada pela recorrente. O que passo a fazê-lo.

### Base de cálculo

Nessa parte, entendo que assiste razão à recorrente. Não se desconhece que a Instrução Normativa nº 03/2005 estabeleceu uma data ficta para a ocorrência dos fatos geradores. Mas essa ficção se aplica aos casos de inexistência de escrituração contábil ou por outra razão que impossibilite a identificação do período real de pagamento das remunerações. Somente nesses casos é cabível a presunção. No caso, o arbitramento foi da base de cálculo, mas não houve motivos para se desconsiderar o período de realização das obras, conforme escrituração contábil. Outra interpretação levaria à conclusão de que o ato normativo violaria os artigos 142 e 144 do CTN:

*Art. 431. (...)*

*§ 2º No cálculo da remuneração despendida na execução da obra e do montante das contribuições devidas, se for o caso, será considerada como competência de ocorrência do fato gerador o mês da emissão do ARO, e o valor das contribuições nele informadas deverá ser recolhido até o dia dez do mês subsequente ao da sua emissão, prorrogando-se o prazo de recolhimento para o primeiro dia útil seguinte, se no dia dez não houver expediente bancário.*

*Código Tributário Nacional:*

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

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

*Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.*

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

Ademais, constato que a fiscalização, tendo realizado os cálculos em 08/2006, no decorrer da fiscalização, e consolidado os valores dois meses depois, ao final do procedimento fiscal, lançou juros e multa de mora para a contribuição arbitrada. Uma vez tendo considerado que os fatos geradores ocorreram durante a ação fiscal não há mora do recorrente pelo fato de a fiscalização ter sido encerrada em 12/2008.

Por tudo, voto por dar provimento ao recurso voluntário por vício material no lançamento.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes