



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

Processo nº 15586.001975/2008-54
Recurso nº 000000 Voluntário
Acórdão nº 2402-002.583 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de abril de 2012
Matéria RETENÇÃO
Recorrente MUNICÍPIO DE CACHOEIRO DE ITAPEMIRIM PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2004

RETENÇÃO – De acordo com o art. 31 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.711/1998, a empresa que contratar prestadora de serviços mediante cessão de mão de obra deverá reter 11% (onze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura de serviços e recolher o referido valor como substituta tributária, não se aplicando mais o instituto de responsabilidade solidária anteriormente previsto

RETENÇÃO – BASE DE CÁLCULO

Na apuração da base de cálculo da retenção é possível, de acordo com a existência de fornecimento de materiais e equipamentos, ou mesmo pelo tipo de serviço prestado, a redução da base de cálculo para a aplicação do percentual de 11%. Os percentuais a serem aplicados são definidos pelo órgão competente que tem a prioridade de normatizar a respeito

RETENÇÃO - CESSÃO DE MÃO DE OBRA - OCORRÊNCIA

Nos lançamentos referentes à retenção, nas hipóteses previstas na legislação, deve restar clara nos autos a ocorrência da cessão de mão de obra, requisito essencial para a realização do lançamento com amparo no art. 31 da Lei nº 8.212/1991

VÍCIO MATERIAL

A ausência da descrição clara e precisa do fato gerador eiva o lançamento de nulidade por vício material

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para excluir do lançamento, por vício material, os valores relativos às empresas prestadoras de serviços identificadas no voto da relatora.

Julio César Vieira Gomes – Presidente

Ana Maria Bandeira- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de débito apurado referente aos valores correspondentes à retenção de 11% sobre os valores dos serviços prestados por diversas empresas e não recolhidos em época própria à Previdência Social, conforme dispõe o art. 31 da Lei nº 8.212/1991, em sua redação atual.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 96/101), foi lançada a retenção sobre os serviços prestados em diversas obras, executadas por empreitada total, em razão de as empresas contratadas não possuírem registro no Conselho Regional de Engenharia e Agronomia – CREA, como construtoras.

Também foi lançada a retenção relativamente a empresas que prestaram serviços de construção civil sem ser por empreitada total.

A auditoria fiscal ainda lançou a retenção de 11% sobre as notas de diversas empresas, as quais discrimina na planilha de folha 27, que se refere a diversos serviços os quais foram considerados como cessão de mão de obra.

Para a definição da base de cálculo, a auditoria fiscal informa que utilizou os seguintes critérios:

- Quando os valores de materiais ou de equipamentos cujo fornecimento ocorreu pela contratada, foi aplicado o percentual de 11% (onze por cento) sobre o valor de 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da NFS
- No caso de locação de equipamentos com os operadores (veículos, máquinas, etc.) e demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais, aplicado sobre 35% (trinta e cinco por cento) do valor da NFS
- Nos serviços de terraplenagem, aterro sanitário e dragagem, aplicado sobre 15% (quinze por cento) do valor da NFS.
- Nos serviços de drenagem, aplicado sobre 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da NFS.
- Nos serviços de transporte de passageiros, aplicado sobre 30% (trinta por cento) sobre o valor da NFS.

A autuação se deu por meio do AI 37.200.044-4, o contribuinte dela teve ciência em 04/11/2008 e apresentou defesa (fls. 120/129) onde alega a falta de subsunção do fato à norma.

Argumenta que contrariando o que dispõe o art. 142 do CTN, o Relatório Fiscal não contém a descrição, de maneira clara e precisa dos fatos geradores da obrigação principal.

Alega que o dito fato gerador seria o pagamento por serviços tomados mediante cessão de mão-de-obra/empreitada, no entanto, inexistiria na legislação tributária "pagamento" como hipótese de incidência tributária.

Apresenta jurisprudência do Conselho de Contribuintes e questiona as bases de cálculo utilizadas com base em percentuais considerados aleatórios.

Argumenta que a autoridade ao lavrar o auto de infração deixou de relatar qual o dispositivo legal teria sido supostamente infringido, juntando, apenas o relatório denominado Fundamentos Legais do Débito.

No mérito, aduz que a retenção da contribuição previdenciária de 11% tem cabimento, apenas, quando a prestação do serviço envolver, realmente, cessão de mão-de-obra, ou seja, quando o empregado da empresa cedente, contratada, ficar à disposição do contratante.

Junta certidões de registro no CREA de empresas que executaram obras de construção civil por empreitada total, as quais seriam registradas à época da realização das obras.

Alega, ainda a decadência de parte do lançamento, pela aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN.

Pelo Acórdão nº 12-28.495 (fls. 192/200) a 10ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I considerou o lançamento procedente em parte para reconhecer a decadência até 10/2003, pela aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, haja vista a existência de recolhimentos parciais em todas as competências.

O lançamento também foi retificado para a retirada dos valores correspondentes aos serviços prestados pelas empresas SAMID Construtora Ltda, CNPJ 01.967.767/0001-57, Construtora Durães Souza Ltda, CNPJ 00.243.819/0001-80 e Cachoeiro Vídeo e Construções Ltda, CNPJ 00.243.806/0001-00, em face da apresentação das certidões do CREA que teriam comprovado a condição de tais empresa em realizar obra por empreitada total.

Inconformada com a decisão, a atuada apresentou recurso tempestivo (fls. 207/218), onde efetua a repetição das alegações já apresentadas em defesa.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação do recurso interposto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

Cumpre observar que ao contrário do que foi alegado pela recorrente, a decisão de primeira instância reconheceu não só a decadência parcial do lançamento, como também, excluiu os valores relativos aos serviços prestados pelas empresas SAMID Construtora Ltda, CNPJ 01.967.767/0001-57, Construtora Durães Souza Ltda, CNPJ 00.243.819/0001-80 e Cachoeiro Vídeo e Construções Ltda, CNPJ 00.243.806/0001-00, em face da apresentação das certidões do CREA pela autuada em sede de defesa.

Portanto, embora a recorrente mantenha a alegação de que o lançamento deveria ser retificado diante da existência da comprovação do registro no CREA de tais empresas, esta é impertinente, uma vez que já acolhida em primeira instância.

A recorrente argumenta que a auditoria fiscal não teria descrito de forma clara e precisa o fato gerador ocorrido e que pagamento a empresa prestadora de serviços não pode ser considerado fato gerador.

A Lei nº 9.711/98 em seu artigo 23 alterou a redação do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, estabelecendo uma nova modalidade de substituição tributária, ao determinar que os tomadores de serviço efetuem a retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto do pagamento referente à prestação de serviço efetuado com cessão de mão-de-obra.

A partir de 1º de fevereiro de 1999, com a nova redação do art. 31 da Lei nº 8.212/91, deixou de existir a solidariedade e passou a existir a substituição tributária estribada no art. 128 do CTN.

Portanto, a retenção nada mais é que uma modalidade de substituição tributária, onde cabe ao tomador de serviços, quando do pagamento ao prestador reter 11% do valor da nota fiscal/fatura de serviços que representariam a contribuição ou parte dela incidente sobre as remunerações pagas aos segurados que prestaram tais serviços.

Assim, a obrigação para o prestador de serviços nasce quando há a prestação de serviços por parte dos segurados. No caso da recorrente, como substituta tributária, sua obrigação está definida no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, segundo o qual “a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei”.

A recorrente questiona as bases de cálculo utilizadas cujos percentuais aplicados seriam aleatórios.

Tratando-se da retenção de 11%, temos que o objetivo de sua instituição seria transferir ao tomador a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor da mão de obra da empresa que lhe prestou serviços.

Assevere-se que muitas vezes o valor bruto da nota fiscal/fatura de serviços inclui montantes que não correspondem somente a mão de obra, mas a outros gastos como equipamentos, materiais, combustíveis, etc.

A fim de aproximar o máximo possível o valor retido da contribuição efetivamente devida, o órgão tem a competência legal de normatizar tais questões.

Ao contrário do alegado pela recorrente, os percentuais utilizados não são aleatórios

O próprio Decreto nº 3.048/1999, artigo 219, §§ 7º e 8º, dispõe que a base de cálculo para retenção pode ser diminuída em determinadas situações, bem como dá ao órgão a prerrogativa de normatizar a respeito do assunto, conforme se verifica abaixo.

§ 7º Na contratação de serviços em que a contratada se obriga a fornecer material ou dispor de equipamentos, fica facultada ao contratado a discriminação, na nota fiscal, fatura ou recibo, do valor correspondente ao material ou equipamentos, que será excluído da retenção, desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado.

§ 8º Cabe ao Instituto Nacional do Seguro Social normatizar a forma de apuração e o limite mínimo do valor do serviço contido no total da nota fiscal, fatura ou recibo, quando, na hipótese do parágrafo anterior, não houver previsão contratual dos valores correspondentes a material ou a equipamentos

A normatização vigente à época do lançamento era a Instrução Normativa SRP nº 03/2005 que assim dispunha:

Art. 150. *Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a: (Redação dada pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)(Revogado pela Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009)*

I - cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - trinta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada;

III - sessenta e cinco por cento quando se referir à limpeza hospitalar e oitenta por cento quando se referir aos demais tipos de limpezas, do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

§ 1º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, mas não estiver prevista em contrato, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, desde que haja a discriminação de valores nestes documentos, observando-se, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, os percentuais abaixo relacionados:

§ 1º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, desde que haja a discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços: (Redação dada pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)

I - dez por cento para pavimentação asfáltica;

I - e o seu fornecimento e os respectivos valores constarem em contrato, aplica-se o disposto no art. 149; (Redação dada pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)

II - quinze por cento para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;

II - não havendo discriminação de valores em contrato, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, para a prestação de serviços em geral, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, aos percentuais abaixo relacionados: (Redação dada pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)

a) dez por cento para pavimentação asfáltica; (Incluído pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)

b) quinze por cento para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem; (Incluído pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)

c) quarenta e cinco por cento para obras de arte (pontes ou viadutos); (Incluído pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)

d) cinquenta por cento para drenagem; e (Incluído pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)

e) trinta e cinco por cento para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais. (Incluído pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)

III - quarenta e cinco por cento para obras de arte (pontes ou viadutos); (Revogado pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)

IV - cinquenta por cento para drenagem; (Revogado pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)

V - trinta e cinco por cento para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais. (Revogado pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)

Portanto, não há que prevalecer a alegação de que os percentuais utilizados para redução da base de cálculo seriam aleatórios.

A prestação de serviços que envolvem a cessão de mão-de-obra demanda a obrigatoriedade da tomadora em efetuar a retenção de 11% sobre o valor da Nota Fiscal/Fatura da contratada e o seu recolhimento. Entretanto, nem toda a prestação de serviço se reveste das características inerentes à cessão de mão-de-obra. Daí a necessidade de que auditoria fiscal fundamente o relatório fiscal com os argumentos que ensejaram sua convicção de que a prestação de serviço em questão se trata de cessão de mão-de-obra.

Relativamente aos serviços de construção civil, a retenção é obrigatória quando os serviços são prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, nos termos dos §§ 2º e 3º do art. 219 do Decreto nº 3.048/1999, *in verbis*:

Art.219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216

§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - construção civil;

IV - serviços rurais;

V - digitação e preparação de dados para processamento;

VI-acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;

VII - cobrança;

VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos;

IX - copa e hotelaria;

X - corte e ligação de serviços públicos;

XI - distribuição;

XII - treinamento e ensino;

XIII - entrega de contas e documentos;

XIV - ligação e leitura de medidores;

XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;

XVI - montagem;

XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;

XVIII - operação de pedágio e de terminais de transporte;

XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão;

XX - portaria, recepção e ascensorista;

XXI - recepção, triagem e movimentação de materiais;

XXII - promoção de vendas e eventos;

XXIII - secretaria e expediente;

XXIV - saúde; e XXV - telefonia, inclusive telemarketing.

§ 3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra. (g.n.)

Assim, no que tange aos serviços prestados de construção civil, o lançamento deve prevalecer independente de ter havido ou não cessão de mão de obra, uma vez que para o tipo de serviço a retenção é devida ainda que se trate de empreitada.

No entanto, quanto à parte do lançamento relativa às retenções efetuadas sobre diversos serviços, entendo que não estão claras as razões pelas quais a auditoria fiscal considerou a existência de cessão de mão de obra.

Os levantamentos em questão referem-se a serviços como, despesas com apresentação de bandas e cantores, despesas com sonorização, camarotes, serviços de consultoria, cursos, aluguel de equipamentos, promoção de eventos e outros, os quais demandam a demonstração da forma de prestação de serviços para que se possa concluir pela existência ou não da cessão de mão de obra.

Assim, entendo que devem ser excluídos do lançamento os seguintes levantamentos:

2KE - 2K EMPREENDIMENTOS CULTURAIS

ADP - A.D.PEREIRA FILHO TRIBAL MARKETAC

ADA - ADAIR LUIZ BREDAS COLLI - COLEI SOM

ALE - ALEXANDER STOFFEL PEREIRA ME

ASS - ASSESSORA-ASSESSORIA E CONSULT.LTDA

CAE - CAEPECENTRO ASSES.,EST.PESQ.ED.L

CLU - CLUBE DO CAVALO DE J. MONTEIRO CC

ESM -EUANA SILVA MAESTRI ME

FRA - FRADE CONSTRUTORA LTDA

GEL - GELSON PROMOÇÕES PUBLIC. E REPO

JBC - J.B DO CARMO

JRP - PROMOÇÕES E PUBLICIDADES LTDA

LOR - LORENSON SERV. DE SONORIZACAO LTDA

MLP - ML PRODUcoes ARTISTICAS LTDA

MON - MONTEMOR SONORIZACAO E ARTE LTDA

REI - REIS TRANSPORTES LTDA TRANSP.COLET

VFB - VIACAO FLECHA BRANCA LTDA

VSL - VIACAO SUDESTE LTDA

WAL - WALTER VAZ REDIVO ME

ZIM - ZIM TECHNOLOGIES DO BRASIL LTDA

Cabe esclarecer que o que levou à exclusão de tais levantamentos do lançamento foi a existência do vício, consubstanciado na não demonstração efetiva da ocorrência do fato gerador, que entendo ser de natureza material.

Quanto à natureza do vício existente no lançamento, permito-me transcrever trecho do voto apresentado no acórdão nº 2402-001.543, de lavra do Dr. Nereu Miguel Ribeiro Domingues que explica com propriedade a diferenciação entre vício formal e material.

Cumpra 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.

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

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.”

No campo prático, as “solenidades” formais do lançamento se referem a todos os requisitos complementares necessários para se compor a linguagem para a comunicação jurídica⁴, 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.*

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

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

⁴ Tórres, op. cit. p. 346.

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 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 acaba 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

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)

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.

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 vênica 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*

Da análise do caso concreto, pode-se inferir que se trata de vício material, ou seja, sequer se tem a certeza da existência do fato gerador relativa à parte do lançamento, um dos elementos intrínsecos deste descritos no art. 142 do CTN, quais sejam, fato gerador, obrigação tributária, matéria tributável, cálculo do montante devido e identificação do sujeito passivo.

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

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que reconhecer a nulidade de parte do lançamento, por vício material, na forma do voto.

É como voto.

Ana Maria Bandeira

CÓPIA