



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

Processo nº 13502.001123/2007-33
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-002.729 – 2ª Turma
Sessão de 11 de junho de 2013
Matéria DECADÊNCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CARAÍBA METAIS S/A E OUTRO

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/1997 a 30/12/1997, 01/03/1998 a 30/05/1998

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DECLARADO NULO. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO OU NOVO LANÇAMENTO.

No presente caso a nulidade do primeiro lançamento foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude da não caracterização da existência da cessão de mão de obra, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN.

Saliento que, não estou aqui reapreciando a natureza do vício declarado por ocasião da anulação do primeiro lançamento. Estou sim, apreciando a conformidade do novo lançamento com o lançamento a que pretende substituir.

Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal.

Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Ocorre que, para que se aplique o art. 173, II do CTN o novo lançamento deve conformar-se materialmente com o lançamento anulado. Fazendo-se necessária perfeita identidade entre os dois lançamentos, posto que não pode haver inovação material no lançamento substitutivo ao lançamento anulado anteriormente.

O que não ocorreu no presente caso, posto que o novo lançamento introduziu inovação material no que diz respeito à caracterização da cessão de mão de obra. Em suma, não há coincidência material entre o primeiro lançamento, tornado nulo, e o presente lançamento, que, em tese, teria o condão de substituí-lo.

Destarte, o presente lançamento deve ser analisado como um novo lançamento e não como um lançamento substitutivo, o que acarreta a conclusão de que, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Relator

EDITADO EM: 23/06/2013

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão n.º 2301-00.793, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção em 01 de dezembro de 2009, interpôs, dentro do prazo regimental, recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A decisão recorrida, por maioria de votos, acatou a preliminar de decadência para provimento do recurso. Segue abaixo sua ementa:

“LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. DECADÊNCIA. VÍCIO MATERIAL. IMPOSSIBILIDADE. A falta de caracterização dos fatos geradores constitui vício material, do que resulta, em caso de prejuízo à defesa, nulidade do lançamento; portanto, inaplicável a regra do artigo 173, II do Código Tributário Nacional. Recurso Voluntário Provido.”

Afirma que o aresto recorrido diverge dos paradigmas que apresenta:

Acórdão 303-33.365

“ITR/1999. VÍCIO FORMAL. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. Constatada insuficiência na descrição dos fatos e no enquadramento legal é de se reconhecer A NULIDADE DO LANÇAMENTO POR VÍCIO FORMAL e cerceamento ao direito de defesa. A imprecisão do lançamento é particularmente notada na identificação do sujeito passivo, na caracterização do imóvel sobre o qual deve recair o lançamento, e na descrição da motivação e respectivo enquadramento legal para a autuação. Recurso de ofício negado”

Acórdão 302-38.086

“PROCESSUAL - LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - NULIDADE É nulo, por vício formal, o auto de infração que não contém a descrição dos fatos e enquadramentos legais das matérias tributadas. Mantida a nulidade do auto de infração. RECURSO DE OFÍCIO NEGADO.”

Explica que, diversamente da premissa adotada pela e. Câmara *a quo*, ao decidir pela decadência do direito de o Fisco lançar as contribuições cujos fatos geradores ocorreram entre 01/12/1997 a 30/05/1998, os paradigmas entenderam que a insuficiência na descrição dos fatos é vício de natureza formal.

Considera que, na hipótese em apreço, a deficiência na exteriorização das razões de fato que levaram a autoridade fiscal a considerar que o contrato firmado com a empresa terceirizada pertence à modalidade de cessão de mão-de-obra, vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, a toda vista, não pode ser considerado como

de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu.

Entende que não há que se confundir falta de motivo com falta ou deficiência de fundamentação/motivação. A primeira representa a exposição dos motivos, ou seja, a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato que justificam o ato realmente existiram. Já a motivação diz respeito às formalidades que ensejam a formação do ato. No caso em debate, o voto condutor é veemente ao afirmar que a descrição fática não é clara o suficiente para exercício do direito de defesa do contribuinte. Trata-se, portando, de motivação deficiente do ato administrativo.

Salienta que, em razão do vício no lançamento tributário originário ser de natureza formal, deve aplicar o art. 173, II do CTN.

Conclui que, tendo em vista que o primeiro lançamento foi anulado por vício formal em 14/10/2003, um lançamento substitutivo poderia ser realizado até 14/10/2008. Assim, dado o fato de que o presente lançamento se deu em 30/12/2005, tem-se que o mesmo não decaiu, merecendo reforma a decisão recorrida.

Ao final, requer o provimento do seu pedido.

Nos termos do Despacho n.º 2300-017/2011, foi dado seguimento ao recurso.

A empresa PARANAPANEMA S/A, em suas contrarrazões, afirma o que segue.

Entende, inicialmente, que a Recorrente não logrou demonstrar o atendimento do pressuposto específico para a admissibilidade do Recurso Especial, haja vista que não apresentou o cotejo entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido, capaz de demonstrar a interpretação diversa do mesmo dispositivo legal pelo CARF.

Em seguida, observa que o aresto atacado encontra-se em total consonância com a legislação de regência, bem como a jurisprudência que ventila o tema tanto na esfera administrativa, como na esfera judicial, qual seja: a impossibilidade de se reabrir o prazo decadencial para o lançamento do crédito tributário quando anulado por vício de ordem material, que guarde relação à caracterização do fato gerador do tributo que se pretende cobrar.

Explica que a decisão do CRPS que anulou o primeiro lançamento substituído pelo ora rechaçado pautou-se expressamente na existência de vícios na caracterização do fato gerador do tributo - o que de per si afasta a aplicação de dispositivo do CTN que concede à Administração a reabertura do decadencial com fito de evitar o excesso de formalismo do Ato Administrativo Vinculado.

Pondera que a Recorrente confunde a ausência de descrição dos fatos (inciso III, art 10 do Decreto 70235/72) com descrição de fatos deficiente, precária, incapaz, tal como se deu no caso concreto sob análise.

Frisa que o dever da prova da ocorrência do fato gerador, *in casu*, da existência da cessão de mão-de-obra, é da Autoridade Administrativa que está lançando o tributo, conquanto cediço que a deficitária descrição dos fatos atinge a substância do ato administrativo, vício que não guarda a menor relação com os requisitos de forma do ato.

Entende que, diante do vício material, aplica-se o preceito do art. 173, I, do CTN e, portanto, decaído já se encontrava o direito de renovar a ação fiscal quando do novo

lançamento ora combatido. O fato de constar no acórdão que ao Fisco ficava facultado o direito de renovar a ação fiscal não pode implicar na aplicação do preceito do art. 173, II, do CTN, pois a renovação apenas seria plausível desde que dentro do prazo decadencial previsto no inciso I, do artigo retrocitado.

Julga que o prazo de cinco anos de que dispõe a Autoridade Fiscal para realizar o que se pode denominar de lançamento substitutivo destina-se apenas à sanação da ilegalidade da qual decorreu a nulidade do lançamento anterior. De nenhum modo se pode entender que nesse prazo tem a Autoridade Fiscal restabelecido o seu direito de examinar amplamente tudo que disser respeito ao sujeito passivo daquele crédito tributário, cuja constituição resultou nula por vício formal.

Sustenta que não houve no primeiro lançamento desrespeito a qualquer formalidade. O ato fora praticado com a solenidade prevista em Lei, no entanto, após apresentadas as impugnações e defesas administrativas pelo contribuinte, se verificou a ocorrência de mácula no que tange aos pressupostos de validade do ato administrativo - evidente vício material.

Ao final, requer o não provimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

Eis o breve relatório.

Voto

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

O Recurso é tempestivo, estando também demonstrado o dissídio jurisprudencial, pressupostos regimentais indispensáveis à admissibilidade do Recurso Especial.

Assim, conheço do Recurso Especial.

A discussão gira em torno da apreciação da decadência de lançamento realizado para sanear lançamento anterior anulado.

Para o deslinde da questão há de se esclarecer que ação fiscal que culminou com a lavratura da presente NFLD foi promovida com a finalidade de recompor documentos de constituição de créditos anulados pelo CRPS.

Saliente-se que, no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, a fiscalização intima o contribuinte a apresentar livro diário, razão, contratos, notas fiscais e outros documentos referentes à prestação de serviços realizados pelas empresas prestadoras de serviços relacionadas em anexo que detalha as NFLD anuladas e os respectivos prestadores de serviços.

É de vital importância a distinção entre vício formal e material para dimensionar os diferentes efeitos que, quanto à sua natureza e intensidade, cada um desses erros pode ter sobre o crédito tributário constituído. Há de se avaliar a ocorrência do erro como sendo “menos ou mais gravoso” e reforçando a idéia de que, também daí, pode-se extrair subsídios com vistas à classificação do vício como sendo de forma ou de substância.

Como efeito prático de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal ou material temos que: no caso de vício formal o prazo decadencial para a realização de outro lançamento é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade por vício formal do lançamento, conforme estabelece o 173, inciso II, do CTN. Já no caso de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da ocorrência do fato gerador do tributo, no caso do artigo 150, § 4º, do CTN, ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tratando-se do artigos 173, inciso I do CTN. Assim sendo, neste último caso, poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício material incorrido, conquanto que dentro do prazo decadencial estipulado, sem o restabelecimento do prazo que é concedido na hipótese de se tratar de vício formal.

Portanto, a questão reside, assim, no estudo da natureza e intensidade do erro cometido, de cujas conclusões se extrai a classificação necessária para se definir a existência, ou não, do direito de o sujeito ativo da obrigação efetuar novo lançamento, levando-se em conta o princípio da segurança jurídica e os limites temporais dos atos administrativos.

As incorreções e omissões quanto à formalidade do ato praticado caracterizam o vício formal. Luiz Henrique Barros de Arruda, Processo Administrativa Fiscal, Editora Resenha Tributária, pág. 82, define assim o vício formal: *“O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal.”*

Ou seja, os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, isto é, 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.

Por outro lado, ocorre vício material quando o lançamento não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido.

Destarte, a inobservância do que preconiza o art. 142 do CTN, que prevê ser o lançamento procedimento administrativo a 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, caracteriza existência de vício de natureza material.

No presente caso a nulidade do primeiro lançamento foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude da não caracterização da existência da cessão de mão de obra, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN.

Saliento que, não estou aqui reapreciando a natureza do vício declarado por ocasião da anulação do primeiro lançamento. Estou sim, apreciando a conformidade do novo lançamento com o lançamento a que pretende substituir.

Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal.

Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Ocorre que, para que se aplique o art. 173, II do CTN o novo lançamento deve conformar-se materialmente com o lançamento anulado. Fazendo-se necessária perfeita identidade entre os dois lançamentos, posto que não pode haver inovação material no lançamento substitutivo ao lançamento anulado anteriormente.

O que não ocorreu no presente caso, posto que o novo lançamento introduziu inovação material no que diz respeito à caracterização da cessão de mão de obra. Em suma, não há coincidência material entre o primeiro lançamento, tornado nulo, e o presente lançamento, que, em tese, teria o condão de substituí-lo.

Destarte, o presente lançamento deve ser analisado como um novo lançamento e não como um lançamento substitutivo, o que acarreta a conclusão de que, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire