



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

Processo n° 13502.001227/2007-48
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° **2302-01.787 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de maio de 2012
Matéria Responsabilidade Solidária.
Recorrente CARAÍBA METAIS E OUTROS
Recorrida SRP - SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIARIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1995 a 30/06/1998

RESULTADO DE DILIGÊNCIA FISCAL SEM A CIÊNCIA DA RECORRENTE. - VIOLAÇÃO AO CONTRADITÓRIO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

O recorrente possui direito de participação no processo administrativo em relação a qualquer ato praticado ou documento juntado.

Diligência sem a comunicação de seu resultado à parte viola o princípio do contraditório. Transgressão ao art. 59, inciso II do Decreto n° 70.235 de 1972.

Decisão emitida sem observância dos princípios que regem o processo administrativo merece ser anulada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria foi reconhecido o vício formal do lançamento anterior, vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior e Arlindo da Costa e Silva. E por unanimidade foi anulada a decisão de primeira instância, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Marco André Ramos Vieira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira (Presidente), Liege Lacroix Thomasi, Arlindo da Costa e Silva, Adriana Sato e Manoel Coelho Arruda Júnior.

CÓPIA

Relatório

A presente NFLD foi lavrada em substituição à de n.º 32.615.838-3 anulada pelo Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS). O crédito foi apurado em função da aplicação de responsabilidade solidária na cessão de mão-de-obra, conforme relatório fiscal às fls. 90 a 112.

Em virtude de não se conformar com a notificação, foi apresentada defesa pela tomadora de serviços, fls. 424 a 438.

Houve o comando de diligência pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento para que a Receita Federal informasse a data de ciência do lançamento originário pela prestadora de serviços, fls. 454 e 455.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento analisou os argumentos da impugnação e confirmou a procedência do lançamento, fls. 493 a 496.

Não concordando com a decisão proferida, a tomadora de serviços interpôs recurso na forma das fls. 503 a 527.

Não foram apresentadas contrarrazões pelo órgão fazendário.

É o relato suficiente.

Voto

Conselheiro Marco André Ramos Vieira, Relator

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 561. Pressuposto de admissibilidade superado, passo para o exame das questões preliminares ao mérito.

Entendo que o lançamento anterior foi anulado por vício formal. O lançamento é forma, sendo o ato de aplicação material da norma de incidência. Apesar de ser forma, exteriorização, reflete o conteúdo da norma de incidência tributária, o fato gerador. A falha na exteriorização do lançamento é um vício formal, por seu turno, o erro quanto ao conteúdo irá traduzir um vício material.

Como é cediço, são componentes do ato administrativo: a competência, a forma, a finalidade, o motivo e o objeto. Ao lavrar um ato administrativo, a autoridade pode falhar em algum desses elementos; dessa maneira, a distinção, entre os componentes do ato, é relevante para fins de determinação dos efeitos que o vício nos elementos geram.

O vício do ato pode ser sanável ou insanável. O vício na competência e na forma são sanáveis; já os vícios na finalidade, no motivo e no objeto são insanáveis. Justamente por vício na forma ocasionar a possibilidade da convalidação do ato, é importante destacar o que se entende por forma.

A invalidação e a convalidação são meios para a eliminação do vício. Caso a administração não convalide o ato, este se torna passível de invalidação pelo Poder Judiciário. Destaca-se que na Administração Tributária há uma nítida distinção entre o órgão fiscalizador, que pratica o ato de lançamento, e o órgão que julga os recursos. Não há como o órgão julgador convalidar o ato de lançamento, pois as competências são notoriamente distintas. Assim, diante do reconhecimento do vício na confecção do lançamento, não há como se efetuar pelo decisório a complementação do lançamento. Agora, os simples erros materiais, como base de cálculo equivocada, erros de digitação, guias não consideradas pelo fisco, podem promover a simples alteração do valor inicialmente lançado, sem ocasionar a nulidade do ato administrativo, a teor do disposto no art. 145 do CTN. Há, assim, que se distinguir os vícios que contaminam o ato administrativo das simples irregularidades.

Os atos irregulares não contém vícios que comprometam a pertinência e a validade de modo decisivo. Não se classificam como inválidos, uma vez que os vícios presentes nos atos irregulares restringem-se a erros, os quais a lei não considera essencial para a validade do ato administrativo e, que não demande a convalidação para corrigi-lo.

Pode haver a retirada de valores, agora a inclusão, alteração de fundamentos legais, falhas na identificação do sujeito passivo demandam a necessidade de novo lançamento.

Em uma concepção a respeito da forma do ato administrativo é incluída não somente a exteriorização do ato, mas também as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato. Nesse sentido é a lição de Maria Sylvia di Pietro, na obra Manual de Direito Administrativo, 18ª edição, Ed. Atlas, página 200.

Na lição expressa de Maria Sylvia di Pietro, na obra já citada, página 202, *in verbis*: “Íntegra o conceito de forma a motivação do ato administrativo, ou seja, a exposição dos fatos e dos direitos que serviram de fundamento para a prática do ato; a sua ausência impede a verificação da legitimidade do ato.”

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. Motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato. Na lição de Maria Sylvia di Pietro, pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato; pressuposto de fato, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato. A ausência de motivo ou a indicação de motivo falso invalidam o ato administrativo.

No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização. A falha na motivação pode ser corrigida, desde que o motivo tenha existido.

Não é outra a lição do mais abalizado administrativista brasileiro, Celso Antônio Bandeira de Mello. De acordo com esse doutrinador, na obra Curso de Direito Administrativo, 22ª edição, Ed. Malheiros, pág. 385, *in verbis*: “em se tratando de atos vinculados, o que mais importa é haver ocorrido o motivo perante o qual o comportamento era obrigatório, passando para segundo plano a questão da motivação. Assim, se o ato não houver sido motivado, mas for possível demonstrar ulteriormente, de maneira indisputavelmente objetiva e para além de qualquer dúvida ou entredúvida, que o motivo exigente do ato preexistia, dever-se-á considerar sanado o vício do ato.”

Na mesma obra, página 451, o autor afirma que “a convalidação, ou seja, o refazimento de modo válido e com efeitos retroativos do que fora produzido de modo inválido, em nada se incompatibiliza com interesses públicos. Isto é: em nada ofende a índole do Direito Administrativo. Pelo contrário”. Na lição de Celso Antônio, página 453: “A Administração não pode convalidar um ato viciado se este já foi impugnado, administrativa ou judicialmente. Se pudesse fazê-lo, seria inútil a arguição do vício, pois a extinção dos efeitos ilegítimos dependeria da vontade da Administração, e não do dever de obediência à ordem jurídica. Há entretanto, uma exceção. É o caso da “motivação” de ato vinculado expendida tardiamente, após a impugnação do ato. A demonstração, conquanto serôdia, de que os motivos preexistiam e a lei exigia que, perante eles, o ato fosse praticado com o exato conteúdo com que o foi é razão bastante para sua convalidação.”

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo nas contribuições previdenciárias: se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha no pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento como empregado, mas o relatório fiscal falhou na caracterização; entendo que haveria falha na motivação; devendo o lançamento ser anulado por vício formal.

A autoridade julgadora deverá analisar a observância dos requisitos formais do lançamento, previstos no art. 37 da Lei n° 8.212 e no art. 10 do Decreto n° 70.235 de 1972, nestas palavras:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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.

Conforme expressamente previsto no Decreto n° 70.235, a descrição do fato é requisito formal. Não se pode confundir descrição do fato com o próprio fato. A primeira é forma, exteriorização; o segundo é conteúdo.

Da análise dos requisitos formais estabelecidos no art. 10 do Decreto n° 70.235 pode ser concluído que o relatório fiscal preenche todos os requisitos formais, o que permite um regular desenvolvimento para ser julgado o mérito; ou pode ser concluído que há um vício sanável, ou o vício poderá ser insanável. No caso de o vício ser sanável, a autoridade julgadora determinará a correção da eiva pela autoridade lançadora, caso não seja corrigida deverá ser anulado o lançamento por vício formal. Caso o vício seja insanável, como por exemplo o fato indicado pelo Auditor Fiscal não consta em lei como hipótese de incidência, deverá ser dado provimento ao recurso interposto pelo contribuinte, pois se não há possibilidade de correção, não há motivo para que seja realizado novo lançamento sobre aquela argumentação.

Desse modo, caso o fisco não consiga demonstrar o fato gerador, há um vício formal, pois não foi atendido o requisito da motivação (expressão ou descrição de motivos). Da mesma forma que em uma petição inicial a falha dos fatos e dos fundamentos jurídicos (art. 282 do CPC) é um vício de forma. Nessa hipótese deve ser oportunizada pelo órgão de primeira instância a correção do vício, na forma do art. 18, § 3º do Decreto n° 70.235; caso a fiscalização não consiga realizar tal prova, o lançamento tem que ser anulado. Agora, se diante do lançamento o sujeito passivo faz prova da inexistência dos fatos alegados pelo Fisco, há um vício não na motivação, mas sim no motivo, não houve o fato gerador. Nesse caso, não há que se complementar relatório, pois não houve o pressuposto de fato e de direito para a realização do lançamento, logo o julgamento tem que ser de mérito, extinguindo-se o crédito tributário.

Vício extrínseco são aqueles que dizem respeito à forma, seja pela inobservância das formalidades legais ou dos critérios de competência. Por sua vez os vícios intrínsecos são os inerentes ao conteúdo, à essência do documento ou à substância do ato nele representado. O lançamento pode ser defeituoso, mas pode não ser falso, no sentido de não ter vício material, mas apenas o vício formal. Caso não haja oportunidade de saneamento da falta, a autoridade julgadora nunca poderá restar convicta da ausência ou inexistência do fato gerador. O vício material é aquele que não corresponde a verdade.

Um lançamento sem fundamentação, não deixa de ser um lançamento. Na lição de Pontes de Miranda: “defeito não é falta. O que falta não foi feito. O que foi feito, mas tem defeito, existe. O que não foi feito não existe, e, pois, não pode ser desfeito”. O que não existe não se anula.

Por todo o exposto entendo que o vício no lançamento é de natureza formal.

Dirijo do entendimento da Receita Federal, visto não concordar que a decadência em dívida solidária somente estará superada quando da notificação do último solidário.

Como é de conhecimento geral, a solidariedade implica necessariamente a unidade de objeto com a simultânea pluralidade subjetiva. Assim, a relação jurídica tributária surgida com o fato gerador faz nascer um único débito tributário, tendo mais de um responsável pelo mesmo.

Quando houve a notificação do primeiro solidário a decadência automaticamente está superada para esse devedor, e conseqüentemente para os demais; pois a dívida é a mesma. Não é razoável interpretar que a notificação estaria a depender de qualquer outra condição para ocasionar a superação do lapso decadencial.

Também não se pode esquecer que há casos em que o devedor solidário somente é imputado, ou notificado, com a execução fiscal já em curso. A prevalecer a tese, que dirijo, nessa hipótese, estaria decadente o crédito tributário, pois a notificação do devedor somente se implementou durante a execução.

Conforme previsto expressamente no art. 125 do CTN, um dos efeitos da solidariedade é que a interrupção da prescrição em favor ou contra um dos demais coobrigados, favorece ou prejudica aos demais. Assim, se apenas um dos devedores tiver ordenada a citação, com a conseqüente interrupção do prazo prescricional, de pleno direito o prazo estará interrompido para os demais solidários. Como regra geral do direito, casos similares merecem soluções semelhantes, dêsse modo utilizando-se da analogia, prevista no art. 108 do CTN, a decadência superada para um dos solidários, prejudica aos demais consortes.

Além do mais, a decadência é instituto que visa a estabilizar relações jurídicas em virtude da inércia do titular no exercício de seu direito. No presente caso, não se pode reconhecer que a Fazenda Pública foi inerte. Dentro do quinquênio a fiscalização federal realizou ação fiscal, efetuou o lançamento, e conseguiu notificar, dentro do prazo, o sujeito passivo.

É verdade que o lançamento gera efeitos com a notificação do sujeito passivo, mas no caso de solidariedade os efeitos se consolidam com a notificação do primeiro solidário, haja vista a dívida ser única.

Todavia, analisando os autos verifiquei uma irregularidade. A Receita Previdenciária antes da emissão da primeira decisão, comandou diligência fiscal, fls. 454. Como resultado dessa diligência foi prestada informação à fl. 456, que foi utilizada para exclusão da prestadora do polo passivo. Não há provas de que o recorrente foi cientificado do resultado da diligência, sendo emitida a decisão, sem a possibilidade do contraditório.

A impossibilidade de conhecimento dos fatos elencados pela Receita Federal ocasionou a supressão de instância. O recorrente possui o direito de apresentar suas contrarrazões aos fatos apontados pela fiscalização ou aos documentos juntados ainda na primeira instância administrativa. Da forma como foi realizado, o direito do contribuinte ao contraditório foi conferido somente em grau de recurso.

De acordo com o previsto no art. 59, inciso II do Decreto n. 70.235, as decisões proferidas com preterição do direito de defesa são nulas.

Assim, deve ser anulada a decisão de primeira instância, reabrindo-se o prazo para manifestação e conferindo ciência ao recorrente do resultado da diligência às fls. 454 a 456.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por ANULAR a decisão recorrida.

É como voto.

Marco André Ramos Vieira