ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 14041.000209/2009-48
CÓPIA

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

Processo nº	14041.000209/2009-48
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2402-003.913 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	22 de janeiro de 2014
Matéria	CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. COTA DOS SEGURADOS
Recorrente	VIA ENGENHARIA S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/1996 a 30/09/1996

LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA DA FALTA DE CLAREZA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS DA AUTUAÇÃO. NULIDADE.

A auditoria fiscal deve lançar a obrigação tributária com a discriminação clara e precisa dos seus dos motivos fáticos, sob pena de cerceamento de defesa e consequentemente nulidade.

É nulo o lançamento efetuado se não há a demonstração de todos os requisitos que levaram ao Fisco a considerar a data inicial em que se torna definitiva a decisão que houver anulado, por vicio formal, o lançamento anteriormente efetuado.

AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO DOS MOTIVOS FÁTICOS E JURÍDICOS DO LANÇAMENTO FISCAL. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

A determinação dos motivos fáticos e jurídicos constitui elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A falta desses motivos constitui ofensa aos elementos substanciais do lançamento, razão pelo qual deve ser reconhecida sua nulidade, por vício material.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/02/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/02/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento por vício material por falta de elementos comprobatórios da ciência do resultado do julgamento que declarou a nulidade por vício formal, nos termos do voto do relator, vencido o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes que votou pela inexistência de decadência.

CÓPIA

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/02/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/02/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, relativa à parcela desses segurados não descontada e não recolhida em época própria, referente ao período de 08/1996 a 09/1996.

O Relatório Fiscal (fls. 20/28) informa que o crédito lançado é decorrente da responsabilidade solidária entre os prestadores (e subempreiteiros) e o tomador de serviços por cessão de mão-de-obra (Via Engenharia S/A), diante da ausência de recolhimentos pelos prestadores e em razão de o tomador não ter apresentado os documentos de elisão da responsabilidade solidária (folha de pagamento, GFIP, GRPS/GPS).

Esse Relatório Fiscal informa ainda que o presente lançamento objetiva restabelecer a exigência fiscal, anulada por vício formal, nos Lançamentos Fiscais constituídos pelas Notificações Fiscais de Lançamento de Débito (NFLD's) n°s 35.019.609-5 e 35.019.608-7. Essas notificações foram anuladas pelo Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) por erro de fundamentação legal.

A anulação das NFLD's mencionadas foi cientificada à Via Engenharia S/A a partir de 18/02/2004, de forma, que, considerando o disposto no artigo 173, II, do CTN, a Fazendo Pública pode constituir o crédito em epígrafe em até 5 anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vicio formal, o lançamento anteriormente efetuado.

As NFLD's foram julgadas nulas por erro de fundamentação legal, já que estavam amparadas somente no artigo 30, VI da Lei 8.212/91, e deveriam, no caso de solidariedade de subempreitada, estar fundamentadas também no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional (CTN). Isso porque o artigo 30, VI, da Lei 8.212/91, à época do período lançado, não tratava de subempreitada, tratando apenas de cessão de mão-de-obra. Assim, para aquela parcela do débito, a fundamentação legal seria a aplicação da solidariedade em razão da existência de interesse em comum na situação que constitui o fato gerador, prevista no artigo 124,1, do CTN.

Nas NFLD's substituídas consta planilha, na qual foram relacionados os pagamentos de faturas/notas fiscais de prestadores de serviço de mão-de-obra e subempreiteiras, contendo informações referentes a data do pagamento, conta em que foi efetuado o lançamento, centro de custo, valor da nota fiscal/fatura, observações sobre o serviço prestado, número da nota fiscal/fatura, prestador de serviço/CNPJ, percentual aplicado sobre o valor da nota fiscal, salário de contribuição apurado, abatimento de eventuais salários de contribuição contidos em guias apresentadas e salário de contribuição do débito apurado.

Em análise dos conta-correntes dos prestadores de serviços, verificou-se que a maior parte não apresentava recolhimentos compatíveis com os serviços prestados e outros sequer apresentavam recolhimento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/02/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/02/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não foram incluídos para efeito de aferição indireta os prestadores de serviços que apresentaram recolhimento compatível com os valores das notas fiscais/faturas, desde que a natureza dos mesmos permitia a apresentação de uma guia de recolhimento genérica com recolhimento englobado no CGC/CNPJ, e os prestadores de serviços que, mesmo tendo apresentado guia de recolhimento com valor inferior ao previsto, apresentaram declaração de contabilidade firmada pelo responsável pela empresa e pelo contador. Por fim, foram abatidos do débito os recolhimentos efetuados por aqueles prestadores que apresentaram recolhimentos inferiores e não houve apresentação de declaração de contabilidade.

Na substituição dos débitos anulados, foram excluídos os períodos em que as prestadoras de serviço eram optantes pelo SIMPLES e os levantamentos atinentes a prestadores de serviço que, no período, tiveram seus débitos incluídos no REFIS.

Portanto, diante da não elisão da responsabilidade solidária, o presente débito foi apurado por aferição indireta, sendo que o salário de contribuição foi calculado aplicando percentuais sobre os valores das notas fiscais/faturas, conforme detalhado nas planilhas anexadas pela autoridade fiscal.

No caso, o arbitramento pelo faturamento para apurar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, na hipótese de fiscalização de prestadores de serviços mediante cessão de mão-de-obra, está previsto no artigo 33 da Lei 8.212/91. O procedimento previsto no diploma legal foi detalhado, na época do lançamento, na OS/INSS/DAF n° 176/1997 e, antes, pela OS/INSS/DAF n° 83/1993.

Para o período anterior a vigência da Lei 9.528/97, a solidariedade de débitos de subempreiteiros está fundamentada no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional. A partir da Lei 9.528/97, o fundamento legal da solidariedade de débitos de subempreiteiros passa a ser o artigo 30, inciso VI, da Lei 8.212/91.

Em relação à solidariedade de débitos de empresas contratantes de serviços por cessão de mão-de-obra, seu fundamento legal, para os fatos geradores ocorridos até 01/1999, é o artigo 31 da Lei 8.212/91.

Consta o Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 29/30), cientificado em 12/02/2009 ao sujeito passivo solidário APARECIDO MONTEIRO DE LIMA ME, CNPJ 01.175.457/0001-08, conforme documento de fls. 31, juntamente com o Auto de Infração sob comento.

Após a nulidade formal dos lançamentos originais, a ciência do novo lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 18/02/2009 (fls. 01 e 03), mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 34/58) – acompanhada dos anexos de fls. 59/63 –, alegando, em síntese, que:

1. no presente caso, aplica-se a Súmula Vinculante n° 8 do Supremo Tribunal Federal (STF), segundo a qual são inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91;

2. as decisões que anularam as NFLD's anteriores por vício formal se tornaram definitivas em 31 de outubro de 2003, uma vez que da decisão não cabiam mais recursos. Assim, as decisões de nulidade se tornaram definitivas nas datas em que foram prolatadas, visto serem irrecorríveis, conforme informa a carta de ciência enviada ao

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/02/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/02/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

impugnante em fevereiro de 2004. Como não cabiam mais recursos dos acórdãos, eles se tornaram definitivas na data em que foram proferidos, 31/10/2003, de forma que o prazo para substituição das NFLD's esgotou-se em 30 de outubro de 2008;

3. os fatos geradores ocorreram no período de 1996 a 1999 e que as NFLD's anuladas foram lançadas apenas contra o devedor solidário e não contra o contribuinte. Dessa forma, não pode haver lançamento contra o contribuinte relativo a período superior, ao período de 5 anos. Se o crédito não pode ser constituído contra o contribuinte, não há solidariedade a ser exigida no presente caso;

4. não é possível a aferição indireta contra a impugnante, uma vez que sua contabilidade é regular e não há, no caso, pela legislação em vigor ao tempo dos fatos geradores, solidariedade em obrigação acessória;

5. não pode haver cobrança de multa contra devedor solidário;. As NFLD's anteriores foram anuladas por vício formal, e que, portanto, deveriam ser substituídas em 5 anos contados da data em que se tomaram definitivas as decisões de nulidade;

6. as decisões de nulidade se tornaram definitivas na data em que foram prolatadas, e não na data da ciência ao contribuinte, pois que, das mesmas, não cabiam mais recursos, conforme exposto na carta de intimação enviada ao contribuinte. Como as decisões foram proferidas em 31 de outubro de 2003, a contagem do prazo previsto no inciso II do artigo 173 do CTN deve ser iniciada nesta data;

7. como o presente auto de infração foi lançado em 3 de fevereiro de 2009, neste momento o crédito já havia decaído. Os créditos encontram-se decaídos, também, em razão da ausência de lançamento, até a data de 3 de fevereiro de 2009, em relação ao contribuinte do tributo;

8. não possui o credor solidário a obrigação de manter em sua contabilidade as folhas de pagamento ou registro de documentos relativos a funcionários das empresas que contrata. O artigo 148 do CTN limita o cálculo do tributo por arbitramento para o caso de apresentação de esclarecimentos ou documentos que não mereçam fé, o que não é o caso dos autos. O arbitramento só pode ser utilizado mediante a desclassificação de documentos ou da contabilidade da empresa, o que não foi feito no presente caso;

9. é incabível a cobrança de multa, que possui caráter punitivo, e não moratório, a qual deve ser imposta ao contribuinte, conforme decisões judiciais citadas;

10. requer seja o lançamento julgado nulo, reconhecendo-se a decadência do crédito, por ter sido lançado depois de decorridos 5 anos da decisão que anulou o lançamento anterior, por ter decaído o crédito em relação ao contribuinte, inexistindo obrigação tributária; e também

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/02/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/02/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> seja declarado nulo o lançamento em razão da impossibilidade de utilização da aferição indireta assim como seja declarada nula a cobrança da multa.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Brasília/DF – por meio do Acórdão nº 03-34.983 da 7ª Turma da DRJ/BSB (fls. 67/78) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

A Notificada apresentou recurso voluntário (fls. 81/90), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Brasília/DF informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento (fls. 91/92).

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/02/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/02/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

CÓPIA

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

A Recorrente deixou de pagar as contribuições previdenciárias referentes às competências 08/1996 a 09/1996.

No presente caso, ocorreu um novo lançamento em decorrência de ter sido anulado o lançamento fiscal anterior por conter vício formal, este foi veiculado por meio das NFLD's nºs 35.019.609-5 e 35.019.608-7. Assim, a regra prevista no art. 173, II, do Código Tributário Nacional (CTN) concede ao Fisco um prazo de 5 (cinco) anos, da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulada o lançamento anterior, para que o crédito seja constituído por meio de **lançamento substitutivo**.

> ***Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5.172/1966****:*
>
> *Art. 173.* ***O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados****:*
>
> *I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*
>
> *II -* ***da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado****. (g.n.)*

Cumpre esclarecer que, para o lançamento de ofício, o crédito tributário é considerado definitivamente constituído com a regular ciência da decisão definitiva, momento em que não pode mais o lançamento ser contestado na esfera da Administração.

Observa-se que a definitividade das decisões que anularam as NFLD's nºs 35.019.609-5 e 35.019.608-7 deverá levar em consideração a regra estampada no artigo 42 do Decreto 70.235/1972, Lei do Processo Administrativo Fiscal (PAF), *in verbis*:

> *Art. 42.* ***São definitivas as decisões****:*
>
> *I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;*
>
> *II -* ***de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição****; (g.n.)*
>
> *III - de instância especial.*
>
> *Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/02/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/02/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Dessa regra estatuída acima, percebe-se que as decisões de segunda instância das quais não caibam mais recursos, ou transcorrido o prazo de sua interposição, são definitivas. Com isso, a partir do momento em que não for mais cabível qualquer recurso ou tendo ocorrido o exaurimento das vias recursais, as decisões de segunda instância no âmbito do processo administrativo federal transitam em julgado e geram a coisa julgada formal administrativa, que é o impedimento de modificação da decisão por qualquer meio processual dentro do processo em que foi proferida, também chamada de preclusão máxima administrativa.

Essas decisões são atos administrativos, e, portanto, estão sujeitas aos princípios e atributos inerentes ao regime jurídico público administrativo, seja em relação aos seus efeitos, seja em relação à sua validade.

Nos termos do artigo 37 da Constituição Federal, constata-se que o princípio da publicidade deverá ser observado por toda a Administração Pública, incluindo a Administração Tributária.

A Lei 9.784/1999, diploma que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, explicita como critério de observância obrigatória a "*divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição*" (art. 2º, parágrafo único, inciso V).

Ainda nos termos dos artigos 26 e 28 dessa Lei 9.784/1999, a intimação de decisões proferidas no âmbito administrativo tributário é obrigatória e será realizada pelo órgão competente em que tramita o processo administrativo.

> ***Lei 9.784/1999***:
>
> *Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou a efetivação de diligências.*
>
> .....
>
> *Art. 28.* ***Devem ser objeto de intimação os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse***.

O art. 23 do Decreto 70.235/1972 prevê como modalidades de intimação das decisões proferidas no âmbito do contencioso administrativo tributário a pessoal, por via postal e por meio eletrônico. E, essas modalidades de intimação são materializadas ou realizadas no momento em que ocorrer a ciência do sujeito passivo, nos termos do parágrafo 2° desse mesmo artigo retromencionado.

> ***Decreto 70.235/1972***:
>
> *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 1997)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/02/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/02/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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 1997)*

*III - **por meio eletrônico**, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)Art. 23. Far-se-á a intimação: (...) (g.n.)*

(...)

*§ 2° **Considera-se feita a intimação**:*

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei 9.532, de 1997)

III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

No mesmo sentido dispunha o art. 34 da Portaria MPS nº 520/2004 que a intimação dos atos processuais seria realizada por ciência no processo, via postal com aviso de recebimento, telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado.

Portaria MINISTRO DE ESTADO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - MPS nº 520 de 19.05.2004, publicada no D.O.U.: 20.05.2004

Das Intimações

Art. 34. A intimação dos atos processuais será efetuada por ciência no processo, via postal com aviso de recebimento, telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado, sem sujeição a ordem de preferência.

§ 1º Quando frustrados os meios indicados no caput deste artigo, a intimação será efetuada por meio de edital e também no caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido.

§ 2º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade.

§ 3º Considera-se feita a intimação:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/02/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/02/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;*
>
> *II - nos demais casos do caput, na data do recebimento ou, se omitida a data, quinze dias após a data da postagem da intimação, se utilizada a via postal, ou da expedição se outro for o meio;*
>
> *III - quinze dias após a publicação ou afixação do edital, se este for o meio utilizado.*
>
> *a) o edital será publicado, uma única vez, em órgão de imprensa oficial ou afixado em dependência franqueada ao público do órgão encarregado da intimação;*
>
> *b) a afixação e a retirada do edital deverá ser certificada nos autos pelo chefe do órgão encarregado da intimação.*
>
> *§ 4º No caso de solidariedade, o prazo será contado a partir da ciência da intimação do último co-obrigado.*

CÓPIA

Nesse contexto, as decisões proferidas em processo administrativo, tributários ou não, têm a publicidade como um requisito de validade e de produção de seus efeitos.

A rigor, não se pode dizer sequer que o ato administrativo já esteja inteiramente formado (perfeito) enquanto não ocorrer a sua publicidade prevista na lei, que no presente caso será no momento em que o sujeito passivo tomar ciência da decisão proferida pela Corte Administrativa (na época o Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS).

Para que o ato administrativo, veiculado por meio do acórdão que anulou o lançamento fiscal anterior, torne-se perfeito e eficaz, é necessário ele completar o seu ciclo de formação, este será ocasionado no momento em que percorrer todas as fases necessárias para sua produção. Com isso, no âmbito do contencioso administrativo fiscal, a ciência ao sujeito passivo também será uma dessas fases de formação da decisão proferida em segunda instância, pois esta decisão é simplesmente um ato administrativo que produzirá efeitos na esfera do administrado (Recorrente). Essa ciência ao sujeito passivo da decisão proferida em segunda instância fará com que tal lançamento produza os seus efeitos previstos na legislação tributária.

É bom esclarecer que a publicidade do ato administrativo é diferente de sua publicação. Esta é a divulgação do ato por meios oficiais, exemplo Diário Oficial da União; ou seja, a publicação trata-se de uma forma de publicidade. Assim, a publicidade da decisão de segunda instância não se esgota apenas em se publicarem os atos no órgão oficial, também será imprescindível uma publicidade restrita, sendo que esta acontecerá com a ciência do interessado (sujeito passivo) da decisão proferida pela Corte Administrativa.

Com isso, entende-se que a decisão de segunda instância, proferida no âmbito do contencioso administrativo federal, somente será válida, perfeita e eficaz após a sua cientificação ao sujeito passivo da obrigação tributária, tornando-se nesse momento uma decisão definitiva, eis que não pode ser dado o atributo de definitividade a um ato administrativo que sequer cumpriu todos os requisitos de validade previstos na legislação.

Assim, a data de início da contagem do prazo decadencial estampada no artigo 173, II, do CTN é a data da cientificação ao sujeito passivo da decisão que declarou nulo os lançamentos anteriores (NFLD's n°^{s} 35.019.609-5 e 35.019.608-7).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/02/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/02/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Constata-se que a ciência do lançamento substitutivo, ora analisado, ocorreu em 18/02/2009 – conforme Aviso de Recebimento (AR) de fl. 03 –, e os documentos acostados aos autos, pelo Fisco e pela Recorrente, **não apontam a data exata da cientificação** ao sujeito passivo das decisões de nulidade por vício formal – proferidas em 31/10/2003. Com isso, não constam dos autos elementos probatórios suficientes para a averiguação se o lançamento fiscal substitutivo está em consonância com o prazo legal de 5 (cinco) anos previsto no art. 173, II, do CTN.

Como esse tributo era sujeito a lançamento de ofício, o Fisco tinha 5 anos para fazer o lançamento, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vicio formal, o lançamento anteriormente efetuado, conforme prevê o art. 173, inciso II, do CTN.

> ***Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN)****:*
>
> *Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário* ***extingue-se após 5 (cinco) anos, contados****:*
>
> *I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*
>
> *II -* ***da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado****. (g.n.)*

Em outras palavras, não constam dos autos elementos probatórios suficientes para estabelecer o termo inicial do prazo decadencial para que a Fazenda Pública fizesse o lançamento do tributo. Logo, essa data do termo inicial é importante para averiguar a decadência, que é uma causa de extinção do crédito tributário (art. 156, V, do CTN), ou para averiguar se o prazo se encerrou sem que houvesse o lançamento fiscal.

> ***Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN)****:*
>
> *Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*
>
> *(...)*
>
> *V - a prescrição e a decadência;*

Desse modo, percebe-se que o Fisco deixou de fundamentar o termo inicial do prazo decadencial, fato imprescindível para que ele realizasse o lançamento do tributo, no Relatório Fiscal, acompanhado de seus anexos, e nas oportunidades concedidas pelo órgão julgador no âmbito administrativo, eis que nestes documentos não há as circunstâncias de fato e de direito que justifiquem a imposição fiscal, de modo a garantir ao sujeito passivo o pleno exercício de seu direito de defesa, dando-lhe ciência daquilo que se deve defender.

O lançamento fiscal deve ser convincentemente motivado – de forma concisa, clara e congruente –, indicando, com base nos elementos da escrituração contábil ou outros elementos fáticos, a existência da materialidade do lançamento fiscal. A auditoria fiscal não deverá se basear em raciocínio jurídico incorreto para realizar o lançamento fiscal, mas resultar de fatos concretos encontrados durante a auditoria fiscal e aplicação da legislação pertinente.

No caso concreto, faltou a configuração a data do termo inicial para averiguar a decadência, que é uma causa de extinção do crédito tributário (art. 156, V, do CTN), ou para

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/02/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/02/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

averiguar se o prazo se encerrou sem que houvesse o lançamento fiscal, já que se tratava de lançamento substitutivo.

O trabalho de auditoria fiscal deverá demonstrar, com clareza e precisão, os motivos da lavratura da exigência tributária. Isso está em consonância com o art. 50 da Lei 9.784/1999, que estabelece a exigência de motivação como condição de validade do ato, bem como §1º do mesmo artigo que exige motivação clara, explícita e congruente.

> ***Lei 9.784/1999– diploma que estabelece as regras no âmbito do processo administrativo federal***:
>
> *Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*
>
> *I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;*
>
> *II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; (...)*
>
> *§1º* ***A motivação deve ser explícita, clara e congruente****, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou garantia dos interessados.*

Claro é que esses requisitos são exigidos pela legislação para que se cumpra a determinação presente na Lei Magna de observação à garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório.

> ***Constituição Federal de 1988***:
>
> *Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)*
>
> *LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;*

Não há como ter acesso à defesa e, consequentemente, contraditar a infração imputada à Recorrente, sem que todos os requisitos estejam presentes no procedimento de auditoria fiscal realizado pelo Fisco, seja no Relatório Fiscal ou Relatório Complementar, seja em outros documentos inseridos nos autos.

Diante dos relatos delineados anteriormente, está claro que faltam requisitos para a validade da presente autuação, requisitos estes que são necessários para o exercício da ampla defesa e do contraditório da Recorrente. Logo, restou prejudicado o direito de defesa da Recorrente, pois foi lhe imputada autuação sem a descrição clara e precisa da motivação fática e jurídica.

Sobre o vício praticado entendo ser o mesmo de natureza material, pois o Fisco delineou uma motivação fática e jurídica de forma equivocada do contexto evidenciado nos autos e na escrituração contábil da Recorrente, ensejando um lançamento que, conquanto identifique a infração imputada, não atende de forma adequada a determinação da sua exigência nos termos da legislação previdenciária.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/02/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/02/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Tal vício material está nitidamente constatado no momento em que o Fisco no Relatório Fiscal um motivo fático de forma inadequada com o pressuposto de direito, caracterizando uma motivação insuficiente. Isso está em consonância com o estabelecido pelo art. 142 do CTN.

CÓPIA

> ***Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN)**:*
>
> *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. (g.n.)*
>
> *Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Mesmo entendimento previsto no art. 59, II, do Decreto 70.235/1972, que enseja a nulidade dos atos manifestado pelo Fisco com preterição do direito de defesa da Recorrente.

> ***Decreto 70.235/1972**:*
>
> *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**.*
>
> *§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*
>
> *§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo. (g.n.)*

Quando a fiscalização não observa na sua atividade os elementos intrínsecos do lançamento (no caso, a motivação fática e jurídica da incidência da lei), ela certamente estará infringindo a disposição legal pertinente (seja aquela aplicável à incidência da lei, ou à determinação da matéria tributável), importando na existência de um vício material.

Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen[1]: *"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.

[1] 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/02/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/02/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesse sentido, vejamos 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, 1° Conselho, 2ª Câmara, Relator José Raimundo Tosta Santos, Acórdão n° 102-47829, Sessão de 16/08/2006) (g.n.)*

Nessa mesma linha de entendimento, cabe destacar 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 imponível, 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) (g.n.)*

Por todo o exposto, em preliminar declaro a nulidade do lançamento fiscal, restando prejudicado as demais preliminares e o exame de mérito.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO**, reconhecendo a nulidade do presente lançamento por vício material, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/02/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/02/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA