



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15504.725050/2015-94
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.996 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de outubro de 2021
Recorrente MI MONTREAL INFORMÁTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/05/2005

RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DE COISA JULGADA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas torna estes inaptos para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

RECURSO ESPECIAL. DECADÊNCIA DE LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. EXISTÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE OS JULGADOS E DE INTERPRETAÇÕES DIVERGENTES. CONHECIMENTO.

A existência de demonstração de similitude fático-jurídica entre os julgados implica o conhecimento do recurso especial quando evidenciada a divergência interpretativa.

PROCEDIMENTO FISCAL REALIZADO EM ESTABELECIMENTO DIVERSO DA SEDE DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL.

Em se admitindo nulo o lançamento em razão de procedimento fiscal realizado em estabelecimento diverso do eleito pelo sujeito passivo como domicílio tributário, o vício que ensejou a nulidade há de ser considerado como de natureza formal.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. ART. 173, II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. TERMO INICIAL. DATA DA CIÊNCIA PELA FAZENDA PÚBLICA.

Na hipótese de lançamento substitutivo lavrado a teor do inciso II do artigo 173 do CTN, o termo inicial do prazo decadencial passa a ser a data da ciência, pela Fazenda Pública, da decisão definitiva que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Hipótese em que a decisão anulatória ainda era suscetível de recurso por parte do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à natureza do vício e à decadência e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, com retorno à Delegacia da Receita Federal de Julgamento de origem, para apreciação das demais questões da Impugnação, vencidos os conselheiros Joao Victor Ribeiro Aldinucci (relator), que lhe deu provimento integral, e Martin da Silva Gesto, que lhe deu provimento quanto à natureza do vício. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti. Nos termos do art. 58, § 5º, do Anexo II, do RICARF, a conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz não votou em relação ao conhecimento e à natureza do vício, por se tratar de questões já votadas pelo conselheiro Martin da Silva Gesto em reunião anterior.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão de recurso de ofício 2402-006.677, e que foi parcialmente admitido após o julgamento de dois agravos (vide efls. 2052/2054, efls. 2079/2081, efls. 2083/2098 e efls. 2140/2148), para que sejam discutidas as seguintes matérias: (i) violação da coisa julgada administrativa; (ii) natureza do vício do lançamento e consequente aplicabilidade do art. 173, I, do Código Tributário Nacional e (iii) contagem inicial do prazo decadencial na hipótese de aplicação do art. 173, II. Segue a ementa da decisão nos pontos que interessam:

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. INSTRUMENTO DO LANÇAMENTO. ERRO. VÍCIO FORMAL.

Vício no instrumento do lançamento, correspondente a erro no domicílio tributário do contribuinte, possui natureza formal.

LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. VÍCIO FORMAL. PRAZO.

É de cinco anos o prazo para a autoridade tributária substituir lançamento anulado por vício formal, sendo contado esse prazo da data em que se tornar definitiva a anulação.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao recuso de ofício para anular a decisão de piso, restituindo-se os autos à primeira instância administrativa para que seja proferida nova decisão com a análise das demais questões trazidas na impugnação e que não foram objeto do acórdão originário. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Júnior, que negaram provimento ao recurso de ofício.

Em seu recurso especial, e no que foi objeto de admissibilidade após o julgamento dos agravos, o sujeito passivo basicamente alega que:

Primeira matéria: violação da coisa julgada administrativa

- conforme acórdãos paradigmas 2201-003.538 e 101-96.045, questões resolvidas na esfera administrativa, por decisão definitiva, não podem ser novamente discutidas no mesmo âmbito, de modo que, por analogia, considera-se a ocorrência de coisa julgada administrativa;

Segunda matéria: natureza do vício do lançamento e consequente aplicabilidade do art. 173, I, do CTN:

- conforme paradigmas 9202-002.413 e 2401-005.858, reconhecido no lançamento anterior o cerceamento de defesa na realização de auditoria em endereço diverso do domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo, que levou à decretação da invalidade da autuação fiscal fundamentada na ausência de apresentação de documentos, fica caracterizada a existência de vício material;

Terceira matéria: contagem inicial do prazo decadencial na hipótese de aplicação do art. 173, II

- conforme paradigma 2201-004.844, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados "*da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado*", sendo que a definitividade da decisão decorre da sua preclusão, consubstanciada na inexistência de recurso cabível.

Intimada da primeira decisão proferida em sede de agravo e do despacho de admissibilidade do recurso especial de efls. 2083/2098, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, nas quais basicamente pugnou pela negativa de provimento do recurso em relação à primeira e à segunda matérias. Já intimada da decisão proferida no segundo agravo, que deu seguimento ao recurso especial em relação à terceira matéria, a Fazenda Nacional pediu o não conhecimento do recurso nesse tocante, ou, subsidiariamente, o seu desprovimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), mas a recorrente não demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente em relação à primeira matéria – violação da coisa julgada administrativa –, de modo que o recurso deve ser conhecido apenas no tocante à segunda e terceira matérias.

A fim de demonstrar a divergência em relação à primeira matéria, a recorrente busca valer-se dos acórdãos paradigmas 2201-003.538 e 101-96.045, segundo os quais questões resolvidas na esfera administrativa, por decisão definitiva, não podem ser novamente discutidas no mesmo âmbito, de modo que, por analogia, considera-se a ocorrência de coisa julgada administrativa.

No entanto, as considerações da decisão recorrida acerca da inexistência de vício no lançamento fiscal foram formuladas em *obiter dictum*, isto é, não como fundamentos definitivos da decisão proferida, mas como argumentos marginais ou periféricos utilizados para

fins de argumentação e conclusão acerca da natureza do vício. A decisão anterior do CARF transitada em julgado, embora tenha anulado o lançamento, não definiu se o vício seria formal ou material, de modo que o voto vencedor da decisão recorrida valeu-se daqueles argumentos periféricos para concluir que o vício seria formal. Veja-se:

Todavia, tendo em vista que o lançamento foi anulado pelo CARF, de ofício, uma vez que a decisão judicial que havia acatado a recusa do domicílio tributário eleito fora reformada pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, em 2007, reconhecendo o domicílio do contribuinte no município de Rio das Flores/RJ, no muito, o quadro aponta para um erro de fato no instrumento do lançamento, **passível de caracterizar vício formal**.

Ou seja, como a decisão anteriormente transitada em julgado não entrou no mérito acerca da natureza que macularia o vício, a Turma *a quo* teve que enfrentar tal ponto, a fim de, em sede de recurso de ofício, julgar se o lançamento substitutivo seria regido pelo prazo decadencial do art. 173, II, ou pelo art. 173, I, como decidido pela DRJ no julgamento da impugnação apresentada já por ocasião do novo lançamento.

Como se conclui, a decisão *a quo* não julgou questões que já tinham sido decididas, de modo que inexistente similitude fático-jurídica entre a decisão recorrida e os paradigmas, razão pela qual não conheço do recurso neste particular.

Quanto à terceira matéria – contagem inicial do prazo decadencial na hipótese de aplicação do art. 173, II –, em contrarrazões a Fazenda Nacional advoga que inexistiria divergência entre a decisão recorrida e o paradigma 2201-004.844 e que haveria um quadro fático e probatório diverso.

Todavia, e como bem delineado à efl. 2147, do julgamento do segundo agravo interposto pelo sujeito passivo, enquanto no recorrido considerou-se a data de ciência da Unidade da RFB encarregada de realizar o novo lançamento como o termo inicial da contagem do prazo decadencial, no paradigma entendeu-se que a ciência da decisão definitiva pela PGFN é que define o termo inicial do prazo decadencial. Ao rejeitar monocraticamente os embargos de declaração opostos pelo sujeito passivo, o Presidente da Turma *a quo* decidiu de forma diametralmente oposta ao paradigma, entendendo que o termo inicial do prazo decadencial para o novo lançamento – lançamento substitutivo – é a data em que a Delegacia de Origem da Receita Federal recebe o processo. Veja-se:

Em 28/11/13, o processo foi recebido pela DRF em Belo Horizonte, competente para formalizar novo lançamento (fl. 3.890 do 12267.000317/2008-60), **aqui temos o termo inicial do prazo decadencial para o novo lançamento, substitutivo;**

É nítida, pois, a divergência, e o recurso deve ser conhecido neste ponto.

Quanto à segunda matéria e conforme afirmado, a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente e inexistem contrarrazões neste tocante.

2 Natureza do vício do lançamento

Quanto à segunda matéria, o recurso especial do sujeito passivo deve ser provido, visto que o vício do lançamento é material.

Ainda que pudesse parecer simples, pois consistiria em simplesmente definir a natureza do vício no lançamento, essa questão é bastante espinhosa e relativamente complexa,

mormente porque o Código Tributário Nacional não define vício formal (vide art. 173, II, do Código Tributário Nacional) e sequer alude à existência de vício material.

Pois bem. Em se tratando de ato administrativo nulo, é assente que a administração pode anular seus próprios atos com base em seu poder de autotutela, o que é inclusive reconhecido pelas Súmulas 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal. No que é mais importante para o processo administrativo fiscal, o enunciado n.º 473 preconiza que a “*a administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais*”. A doutrina da professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro é elucidativa a esse respeito:

A anulação pode ser feita pela Administração Pública, com base no seu poder de autotutela sobre os próprios atos, conforme entendimento já consagrado pelo STF por meio das Súmulas n.ºs 346 e 473. Pela primeira, “a Administração Pública pode declarar a nulidade de seus próprios atos”; e nos termos da segunda, “a Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”¹.

Nos termos do art. 25, II, do Decreto 70235/72, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é um órgão colegiado paritário e integrante da estrutura do Ministério da Economia, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. Isto é, o Conselho tem poder jurisdicional, mas compõe a estrutura interna da administração tributária, de modo que faz o controle de legalidade interna do ato administrativo de lançamento. Veja-se:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Vide Decreto n.º 2.562, de 1998) (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001) (~~Vide Medida Provisória n.º 449, de 2008~~)

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

A doutrina administrativa ensina que os vícios de ilegalidade podem atingir cinco elementos do ato: (i) o sujeito; (ii) a forma; (iii) o objeto; (iv) o motivo; e (v) a finalidade. Já se vê, inicialmente, que a doutrina identifica a existência de vício de forma, sendo esse o vício a que alude o art. 173, II, do Código Tributário Nacional, sem defini-lo expressamente. Veja-se:

No Direito Administrativo, também, os vícios podem atingir os cinco elementos do ato, caracterizando os vícios quanto à competência e à capacidade (em relação ao sujeito), à forma, ao objeto, ao motivo e à finalidade².

Embora o Código Tributário Nacional não defina e nem mencione o que se compreenderia por vício formal, esses cinco vícios, inclusive o formal, estão definidos na Lei 4717/65, que regula a ação popular e é aplicável ao processo tributário por força de interpretação sistemática e porque o direito, embora possa ser subdividido para fins didáticos, legislativos e científicos, tem unicidade e raiz constitucional. Segundo Humberto Ávila, o argumento sistemático é “*baseado no conjunto normativo, de acordo com o qual o significado a ser escolhido deve ser aquele amparado pelo sistema ou o âmbito de aplicação da norma deve*

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 33. ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 270.

² DI PIETRO. Obra citada, p. 273.

*conter casos suportados pelo sistema*³, de forma que os significados de tais vícios estão mais fortemente amparados na Lei 4717/65, que em seu art. 2º prevê o seguinte:

Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;
- b) vício de forma;**
- c) ilegalidade do objeto;**
- d) inexistência dos motivos;
- e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

- a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;
- b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;**
- c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;**
- d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;
- e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.

Já conforme a doutrina tributária, vício formal seria mácula inerente ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito, ao passo que vício material seria aquele relativo à validade e à incidência da lei. Segundo Leandro Paulsen, “os vícios formais são aqueles atinentes aos procedimentos e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e incidência da lei”⁴. Aparentemente nesse mesmo sentido, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López propõem que “Vício de Forma consiste no defeito em que um ato jurídico que decorre da omissão de requisito ou de desatenção à solenidade necessária à sua validade ou eficácia jurídica”, isto é, “as incorreções ou omissões de forma na prática do ato, bem como as falhas ou omissões quanto a formalidades necessárias na feitura do lançamento”⁵.

A doutrina tributária, portanto, parece não resolver o problema da classificação dos vícios, sobretudo do vício indicado no caso concreto, embora possa trazer alguns indícios para a sua compreensão.

Ora, a nulidade é formal porque não fica comprometida a materialidade do fato jurídico-tributário (ou fato gerador) ou a validade e incidência da lei, mas sim o procedimento ou a forma de exteriorização do ato ou procedimento de lançamento. É formal porque não se compromete o fato ou a validade e a incidência da lei, mas o processo em si. Em se tratando de erro no domicílio tributário do sujeito passivo, entretanto, a ilegalidade consiste em violação de

³ ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 29, 2013, p. 193.

⁴ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2008, p. 1164.

⁵ NEDER, Marcos Vinicius. LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo administrativo fiscal federal comentado : decreto nº 70.235/72 e 9.784/99. São Paulo : Dialética, 2002, pp. 132-133.

lei, regulamento ou ato normativo (no caso dos autos, o ato normativo seria a norma individual e concreta produzida pela decisão judicial transitada em julgado, que reconheceu como domicílio a sede da empresa – norma que não pode ser rescindida em sede de processo administrativo, mormente porque o Judiciário tem a última palavra na solução de conflitos, conforme o princípio da inafastabilidade da jurisdição).

O art. 2º, parágrafo único, “c”, da Lei 4717/65, define vício por ilegalidade do objeto (e não de forma) quando o resultado do ato importa em *violação de lei, regulamento ou outro ato normativo*. Tratar-se-ia de simples de vício de forma na hipótese de omissão ou observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato (art. 2º, parágrafo único, “b”, da Lei 4717/65), o que não é o caso dos autos.

A professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro afirma, quanto aos vícios relativos ao objeto, que “*o objeto deve ser lícito, possível (de fato e de direito), moral e determinado. Assim, haverá vício em relação ao objeto quando qualquer desses requisitos deixar de ser observado, o que ocorrerá quando for [...] diverso do previsto na lei*”⁶. Como afirmado, a norma individual e concreta produzida pela decisão judicial transitada em julgado reconheceu um domicílio tributário diverso daquele utilizado pela autoridade fiscal na realização do lançamento, o que implica reconhecer que inexistiu mero descumprimento de formalidade, mas sim violação de lei ou do ato normativo produzido pela sentença.

Logo, embora o Código Tributário Nacional careça de definição acerca do vício formal, a lei é expressa ao afastar tal natureza de ilegalidade no caso concreto, vez que se trata de ilegalidade por violação de lei ou ato normativo.

Diante disso, dou provimento ao recurso especial do sujeito passivo, a fim de declarar o vício como sendo material e, por consequência, reconhecer a decadência na forma do art. 173, I, como antes reconhecido pela DRJ.

3 Contagem inicial do prazo decadencial na hipótese de aplicação do art. 173, II

Neste particular, discute-se nos autos se o termo inicial do prazo de decadência previsto no art. 173, II, do Código Tributário Nacional, coincide com a data em que a Unidade de Origem da Receita Federal do Brasil recebe o processo para fazer o lançamento substitutivo, ou se tal data coincide com o momento em que a PGFN toma ciência da decisão contra a qual não caiba mais recurso.

Pois bem. O recurso deve ser provido.

Interpretando-se o art. 173, II, do Código Tributário Nacional, que regulamenta o prazo decadencial do lançamento substitutivo de lançamento anterior anulado por vício formal, verifica-se que ele reabre o prazo para a realização de um novo lançamento, cujo termo inicial passa a ser a data em que se tornar definitiva a decisão anulatória do lançamento anteriormente efetuado. O dispositivo é objeto de críticas doutrinárias, segundo as quais:

Cuida o art. 173, II, de situação particular; trata de hipótese em que tenha sido efetuado um lançamento com vício de forma, e este venha a ser “anulado” (ou melhor, declarado nulo, se tivermos presente que o vício de forma é causa de nulidade, e não de mera anulabilidade) por decisão (administrativa ou judicial) definitiva. Nesse caso, a autoridade administrativa tem novo prazo de cinco anos, contados da data em que se torne definitiva a referida decisão, para efetuar novo lançamento de forma correta. O dispositivo comete um dislate. De um lado, ele, a um só tempo, introduz, para o arripio da doutrina, causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial (*suspensão* porque o

⁶ Obra citada, p. 276.

prazo não flui na pendência do processo em que se discute o lançamento, e *interrupção* porque o prazo recomeça a correr do início e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo. De outro, o dispositivo é de uma irracionalidade gritante. Quando muito, o sujeito ativo poderia ter a devolução do prazo que faltava quando foi praticado o ato nulo⁷.

Para maior clareza, vale transcrever o texto do art. 173, II:

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

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

A regra acima é suficientemente descritiva, abrangente e decisiva no sentido de que a autoridade administrativa tem novo prazo de cinco anos, contados da data em que se torne definitiva a decisão anulatória, para efetuar o novo lançamento de forma correta. O prazo, portanto, é contado a partir do momento em que a decisão anulatória vier a tornar-se definitiva. Por sua vez, o art. 42, II, do Decreto 70235/72, preceitua que são definitivas as decisões de segunda instância de que não caiba recurso. Veja-se:

Art. 42. São definitivas as decisões:

II - **de segunda instância de que não caiba recurso** ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

No presente caso, e segundo se observa no exame de admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional nos autos em apenso em que proferida a decisão que ensejou este lançamento, o então Presidente deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais negou seguimento, em definitivo, ao recurso fazendário (fl. 3350 dos autos em apenso), o que fez em 31/08/2009. Nessa data, pois, tornou-se definitiva, segundo a lei, a decisão que anulou o lançamento anterior, quando se iniciou o lustro decadencial para a realização do novo lançamento, o qual, de seu turno, somente foi realizado em 1/10/15 (efl. 1769), quando já esgotado o prazo, razão pela qual o recurso deve ser provido.

É importante frisar que, nos termos da referida decisão, **“o despacho do Presidente da CSRF que negar seguimento ao recurso especial é definitivo, não cabendo mais recurso”**, o que assegura a sua definitividade em relação à Fazenda Nacional, que, portanto, deveria ter efetuado o lançamento substitutivo dentro do prazo legal. É importante acrescentar que nem mesmo ao contribuinte foi facultada a apresentação de recurso, o que reforça a alegada definitividade. Nesse sentido o seguinte trecho do despacho, que textualmente determinou o cumprimento do acórdão recorrido e vedou a interposição de recurso:

Encaminhe-se à unidade local da Secretaria da Receita Federal do Brasil **para ciência da contribuinte e cumprimento do acórdão recorrido**, pois, a teor do § 3º do art. 71 do RICARF, **o despacho do Presidente da CSRF que negar seguimento ao recurso especial é definitivo, não cabendo mais recurso**.

Determinou-se, pois, o cumprimento do acórdão e ressaltou-se a impossibilidade de interposição de recurso, tanto é assim que a COMUNICAÇÃO Nº 36/2012 (fl. 3352) limitou-se a encaminhar ao sujeito passivo as cópias das decisões, sem facultar-lhe a interposição de qualquer apelo.

A decisão recorrida equivocou-se quando, sem base legal, estabeleceu uma espécie de suspensão do prazo decadencial entre a data em que se tornou definitiva a decisão de segunda instância e a data de recebimento do processo pela unidade de origem. É assente na

⁷ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 407.

doutrina e na jurisprudência que “*o prazo decadencial, por sua natureza, não pode ser suspenso ou interrompido*”⁸.

Portanto, e como já afirmado, o recurso deve ser provido nesta matéria.

4 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso especial do sujeito passivo, para, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 689.

Fl. 10 do Acórdão n.º 9202-009.996 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 15504.725050/2015-94

Voto Vencedor

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

Não obstante as, como de costume, muito bem fundamentadas razões de decidir do Relator, peço-lhe licença para divergir quanto à temática **da natureza do vício do lançamento e do termo inicial do prazo decadencial na hipótese de aplicação do art. 173, II.**

Isto porque, quanto ao primeiro tema, defende o relator, citando preponderantemente a doutrina, que o vício que inquinou o lançamento primitivo seria de natureza material. É dizer, que o erro relativo ao domicílio tributário do sujeito passivo, em razão do estabelecido em decisão judicial transitada em julgado, que reconheceu como domicílio a sede da empresa, implicaria a nulidade do lançamento a esse título.

Pois bem. Essas circunstâncias já foram apreciadas recentemente por esta Turma em inúmeras vezes. Destaco aqui os seguintes julgados:

Acórdão de n.º **9202-008.773**, de 25/6/20, com a seguinte ementa e excerto do voto condutor:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. LANÇAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DOMICÍLIO-TRIBUTÁRIO. ESTABELECIMENTO CENTRALIZADOR. DIREITO ASSEGURADO AO CONTRIBUINTE. CTN.

Da leitura do caput do artigo 127 do CTN verifica-se que a eleição de domicílio tributário é prerrogativa do contribuinte e somente pode ser recusado pela autoridade fiscalizadora nas hipóteses comprovadas de impossibilidade ou dificuldade de realização da ação fiscal.

O prejuízo para a defesa do contribuinte é patente, uma vez que a documentação fiscal exigida estava em localidade diversa daquela eleita pelos auditores, o que dificultou a sua apresentação.

Todavia, trata-se de nulidade formal, passível de correção no relançamento fiscal.

[...]

Requer o recorrente que a decisão da turma ordinária seja reparada para reconhecer a anulação do lançamento por vício material, pois, conforme restou demonstrado nos autos do processo, a fiscalização desrespeitou o domicílio tributário da recorrente, apesar de ter sido comunicada por meio de petição, logo após o recebimento do TIAD, de que a sua sede estava situada no município de Rio das Flores. Apresentou acórdão paradigma.

Contudo, **como bem já discutido neste colegiado, o equívoco no lançamento no que se concerne ao domicílio tributário enseja vício de natureza formal e não material, nos termos do acórdão recorrido.**

Acórdãos de n.º **9202-008.767**, **9202-008.761** e **9202-008.768** julgados na mesma sessão de 25/6/20.

Acórdão de n.º **9202-007.466**, julgado na sessão de 29/1/19

O objeto do lançamento originalmente anulado foi a retenção de 11% do valor bruto dos serviços contidos em Nota Fiscal de prestação de serviços, executados mediante cessão de mão-de-obra, emitidas pelas empresas contratadas abaixo identificadas, não recolhida quando do pagamento dos serviços, consoante se observa do relatório fiscal de fls. 917/931 do processo 12267.000317/2008-60, Debcad 37.004.875-0, apensado a estes autos.

Como registrou o colegiado recorrido, a decisão de primeira instância, que havia julgado procedente a impugnação para declarar o vício no lançamento anterior como de natureza material, descreveu-o como sendo “procedimento fiscal realizado em “local distinto” do “adequando”, o que teria acarretado “obstáculo” ao contribuinte quanto à apresentação de documentos e levando a fiscalização a proceder ao lançamento por aferição indireta. Com isso, o desenvolvimento de auditoria em “domicílio inapropriado” teria comprometido o “lançamento na sua essência”.

Consoante noticiou o relator do recorrido, após ter-se iniciado o procedimento fiscal, o então fiscalizado comunicou à Fiscalização, sem dar notícia da propositura de qualquer ação judicial, que haveria equívoco quanto à autoridade competente para a determinação do procedimento fiscal, já que teria alterado seu domicílio fiscal para Rio das Flores.

Tal comunicação teria dado ensejo ao processo 35301.005732/2005-07, que submetido à análise da Advocacia-Geral da União, manifestou-se no sentido da manutenção do domicílio do fiscalizado na rua São José, 90, Rio de Janeiro/RJ, sob os seguintes argumentos:

1 - Na sentença proferida na ação ordinária n.º 200351010224300, pelo juízo da 19ª Vara Federal do Rio de Janeiro (fls.29/33), nota-se que todos os argumentos apresentados pela empresa já foram analisados e rejeitados pelo Poder Judiciário, que considerou justificada a recusa do INSS em aceitar o domicílio eleito, aplicando-se à hipótese o artigo 127, §§ 1º e 2º do Código Tributário Nacional; e

2 - O contribuinte propôs a Medida Cautelar Inominada n.º 2005.02.01.0055337, junto ao Tribunal Regional Federal da 2ª Região, visando à declaração de que o seu domicílio fiscal é em Rio das Flores/RJ, tendo a petição inicial sido indeferida, conforme se vê às fls. 34/37.

Cientificado dessa manifestação da Procuradoria, o sujeito passivo ainda teria recebido o Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD) n.º 2, que formalizou o reinício da fiscalização.

Ainda consignou o Relator, que além da recusa do domicílio eleito ter sido plenamente justificada pela autoridade tributária, esteve devidamente amparada pela Justiça Federal, quando da realização do procedimento fiscal.

E mais, é de se ressaltar que à época do encerramento da ação fiscal (*TEAF lavrado em 24/8/2006 – fl. 908 PAF original*) ainda não havia sequer sido prolatada a decisão que dera provimento à apelação do sujeito passivo nos autos do processo 2003.51.01.022430-0, que se deu em 15/8/2007⁹.

Como bem constou da declaração de voto anexada à decisão que anulou o lançamento original, tenho que não havia outra alternativa ao Fisco que não dar cumprimento ao comando judicial então em vigor, que convergiu com a sua recusa na aceitação da alteração do domicílio pretendida pelo fiscalizado. Confira-se excerto daquela declaração de voto.

Há uma particularidade no presente lançamento. No dia de início da ação fiscal, conforme MPF e TIAF anexos, bem como no desenvolvimento e conclusão do procedimento fiscal, havia decisão judicial, que apesar de ainda não haver transitado em julgado à época, deveria ser observado tanto pelo contribuinte, quanto pela Fiscalização Previdenciária.

9

https://www10.trf2.jus.br/consultas?movimento=cache&q=cache:K5cwU0KaG2UJ:trf2nas.trf.net/iteor/TXT/RJ0108710/1/50/192089.rtf+200351010224300+inmeta:gsaentity_BASE%3DInteiro%2520Teor&site=v2_jurisprudencia&client=v2_index&proxystylesheet=v2_index&lr=lang_pt&ie=UTF-8&output=xml_no_dtd&access=p&oe=UTF-8

A decisão judicial de primeiro grau é expressa ao consignar a correta recusa pela fiscalização previdenciária do domicílio eleito pelo contribuinte. Desse modo, caberia à empresa cumprir a decisão judicial, e apresentar a documentação no local indicado pela fiscalização tributária. A fiscalização nada mais fez que cumprir um ato judicial, iniciando a ação fiscal no domicílio imputado no art. 127, parágrafos 1º e 2º do CTN, e nem haveria razão para proceder de modo diverso. Além do mais, não se pode olvidar que o prazo para apuração do crédito tributário não se sujeita à interrupção ou suspensão, assim não seria razoável exigir que a Receita Previdenciária aguardasse o desfecho da demanda judicial, o que poderia levar anos, para somente então apurar os créditos não recolhidos pelo sujeito passivo.

Entendo que o relatório fiscal indicou os motivos da recusa do domicílio desejado pelo contribuinte. No presente caso, não se pode reconhecer que a fiscalização não foi diligente, pois encaminhou o pleito do contribuinte à Procuradoria Federal, tendo esta se pronunciado pela correta imputação do domicílio pela fiscalização. Mesmo porque o pleito de alteração do domicílio ocorreu em 24 de junho de 2005, após, portanto, do início da ação fiscal. Se em ação fiscal anterior a fiscalização foi atendida no presente domicílio, não há que se falar em alteração do domicílio pela fiscalização, houve a manutenção do domicílio anterior.

Não bastasse, as intimações não se deram em domicílio desconhecido pelo autuado. Não se pode dizer que o procedimento correu à sua revelia e que, assim sendo, pudesse levar a um eventual cerceamento de sua defesa.

Muito pelo contrário, os Mandados de Procedimento Fiscal (fls. 660/667), os termos fiscais de fls. 668 e seguintes, endereçados ao domicílio na rua São José, 90, Rio de Janeiro/RJ, foram recebidos pessoalmente e na grande maioria das vezes, por pessoa que se identificou como sendo o Gerente de Recursos Humanos da fiscalizada.

Note-se ainda, que em 20/6/2006 (fl. 881) a Fiscalização lavrou Auto de Apreensão, **naquele mesmo endereço**, registrando a apreensão dos seguintes documentos:

Originais e Cópias dos Contratos de Prestadores de Serviços relacionados no Anexo 1- Gaveta a este AGD;

Originais e cópias dos Contratos de Prestadores de Serviços relacionados no Anexo 1- Caixa a este AGD;

Originais e cópias dos Contratos de Cooperativas de Trabalho relacionados no Anexo 2 a este AGD;

Originais e cópias das Notas Fiscais de Cooperativas de Trabalho relacionadas no Anexo 3 a este AGD;

Cópias das Alterações Contratuais relacionados no Anexo 4 a este AGD;

Cópias das Fichas Registro de Empregados relacionados no Anexo 5 a este AGD;

Originais e cópias das reclamações trabalhistas relacionadas no Anexo 6 a este AGD;

Originais e cópias das Notas Fiscais da empresa VR Vales Ltda relacionadas no Anexo 7 a este AGD;

Originais e cópias das Convenções Coletivas de Trabalho relacionadas no Anexo 8 a este AGD;

Livros Fiscais relacionados no Anexo 9 ao AGD

Cópias dos Contratos de Prestadores de Serviços relacionados no Anexo 10 a este AGD;

Notas Fiscais de Prestadores de Serviços relacionados no Anexo 11 a este AGD;

Relação de Circularizações dos Tomadores de Serviços (GPS x NFS) no Anexo 12 a este AGD;

Acordos de Cooperação e Termos de Compromisso Estagiários CIEE e ASSESPRO.

E mais, a julgar do relato fiscal acima citado, alguns documentos, outros não, teriam sido apresentados à Fiscalização, que foi, inclusive, atendida por representantes da empresa em suas dependências. Veja-se:

[...]

Portanto, a documentação deverá ser apresentada e ficar à disposição da fiscalização, durante todo o curso da ação fiscal, **no estabelecimento centralizador, que, no caso da MI Montreal, está situado na R. São José 90 9 o andar - Centro - Rio de Janeiro/RJ** como se encontra expresso no corpo de todos os TIAD's emitidos e, em especial, no TIAD 11.

> Além disso, a empresa afirma que foram entregues todos os contratos de prestação de serviço conforme assinalado na coluna *Entregue* "No ato" no quadro constante do Anexo I. Esta afirmação é totalmente improcedente, visto que foi necessário reiterar a solicitação de apresentação da totalidade destes documentos sucessivas vezes em TIAD's posteriores e específicos:

- TIAD 13-13/02/2006;
- TIAD 15-13/03/2006;
- TIAD 16-12/04/2006;
- TIAD 18 - 23/05/2006;
- TIAD 19 - 29/06/2006.

Até o encerramento da ação fiscal, diversos contratos de prestação de serviço não foram apresentados à esta fiscalização, apesar de intimada.

> Cumpre ressaltar que a empresa MI Montreal, desde o início da ação fiscal, adotou a conduta de não apresentação ou apresentação deficiente de documentação, obrigando a Fiscalização a emitir reiteradas intimações conforme exemplos acima citados. Esta conduta permaneceu inalterada mesmo depois da resposta ao TIAD 11 protocolada em 05/01/2006 pela MI Montreal, cujo conteúdo trouxe declarações não correspondentes à realidade conforme explicitado acima.

10.3. A ação fiscal foi realizada nas dependências da empresa e a Fiscalização foi atendida, entre outras, pelas seguintes pessoas, a quem esta fiscalização prestou todos os esclarecimentos necessários:

- JOSE FLÁVIO STURMER - Gerente de Recursos Humanos;
- HENRIQUE MONTEIRO DE SOUZA - Gerente Administrativo;
- ALEXANDRE MARQUES ASSUMPÇÃO - Gerente de Controladoria;
- ARNALDO LUIZ MATTOS DA SILVA - Contador.

Tenho que, com isso, sequer haveria a necessidade de anular o lançamento por suposta falha na indicação do domicílio fiscal. Todavia, uma vez anulado, é de se reconhecer acertada a decisão de piso que concluiu por reconhecer como de natureza formal o vício então apontado, quando assentou por correta a realização do lançamento substitutivo na forma do inciso II do artigo 173 do CTN.

Nego, pois, provimento ao recurso quanto a esta matéria.

Passo a abordar a questão da aplicação do inciso II do artigo 173 do CTN.

Em discussão, a temática do início da contagem do prazo estabelecido no inciso II do artigo 173 do CTN em relação aos eventos registrados nestes autos. Assim dispõe o artigo:

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

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

Defende o Relator que a decisão tornou-se definitiva com a negativa de seguimento do Recurso Especial da União em 31/8/2009.

Trata-se de prazo que corre **contra a Fazenda**, que uma vez cientificada da **definitividade da decisão** que anulava o lançamento por vício de natureza formal, dispõe de novos 5 anos, a contar de quando já poderia ter agido, para efetuar esse novo lançamento saneador.

Diferentemente do prazo decadencial estabelecido no artigo 150 do CTN, onde o termo *a quo* repousa na data do fato gerador do tributo, o que, a rigor, não traria qualquer óbice ao exercício do direito potestativo por parte da autoridade autuante; no caso do prazo prescrito no inciso II do artigo 173, o exercício desse direito encontra-se condicionado à definitividade da decisão anulatória e, por óbvio, à ciência da Fazenda Pública para que possa agir nesses termos.

Ou seja, não se pode exigir que se tome determinada providência, em determinado período de tempo, daquele que sequer tinha ciência de que assim poderia/deveria proceder. Seria o mesmo, *mutatis mutandi*, que exigir do sujeito passivo a apresentação de sua impugnação no prazo de 30 (trinta) dias a contar do lançamento e não de sua ciência.

Posta a questão teórica, passemos às informações dos autos, em especial àquelas que constam do processo em apenso de nº 12267.000317/2008-60. É de se notar que a decisão que anulou o lançamento, sem que para isso tenha declinado a natureza de seu vício, data de 05/05/2009, consoante se denota de fl. 3830.

O REsp apresentado pela Fazenda Nacional teve seu seguimento negado em 31/8/2009, ocasião em que se assentou não mais caberia recurso contra referida decisão (fl. 3875).

Perceba-se que não obstante a decisão consubstanciada no acórdão de recurso voluntário ter transitado em julgado para a Fazenda Nacional, é de se ressaltar que referido órgão não tomou ciência formal acerca do despacho que negara seguimento a seu recurso, sendo que os autos passaram a tramitar na unidade da Receita Federal em, pelo menos, 16/6/2011, data do despacho de fls. 3877, o que, por si só, tende a rechaçar o termo *a quo* defendido pelo Relator.

Vale dizer, eventual providência que estivesse a cargo da Fazenda Pública não teria como ser tomada até 16/6/2011, pelo simples fato de seu desconhecimento acerca do processado.

Mais a mais, e o que realmente importa, o sujeito passivo tomou ciência daquele acórdão de recurso voluntário somente em 27/2/2012 (fl. 3879), não constando dos autos qualquer recurso interposto que viesse a eventualmente reclamar a pronúncia do vício, lá reconhecido, como de natureza material.

Com isso, a considerar que o sujeito passivo ainda detinha interesse recursal na causa, a exemplo da interposição de embargos de declaração onde viesse a suscitar omissão naquele acórdão, não se pode dizer que referida decisão tenha se tornado definitiva com o trânsito em julgado para a Fazenda Nacional, mas sim com o término do prazo, *in albis*, para a interposição de seu recurso (do sujeito passivo).

Nesse rumo, tal como em relação à matéria anterior, encaminho por negar provimento ao recurso.

Ante o exposto, VOTO por NEGAR provimento ao recurso do sujeito passivo, devendo os autos retornarem à primeira instância administrativa para a análise das demais questões trazidas na impugnação, que não foram objeto do acórdão originário.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti