



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15563.720216/2011-58
Recurso De Ofício
Acórdão nº **2401-008.509 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 8 de outubro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MUNÍCIPIO DE DUQUE DE CAXIAS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1997 a 31/01/1999

DECADÊNCIA. ANULAÇÕES SUCESSIVAS POR VÍCIO FORMAL. PRAZO DECADENCIAL. ART. 173, INCISO II, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

A regra decadencial na anulação de lançamento por vício formal, estabelecida no inciso II do art. 173 do CTN, aplica-se tão somente à decisão que houver anulado o lançamento original. A decretação de nulidade formal superveniente no contencioso administrativo fiscal, motivada pelo erro de forma no lançamento substitutivo, não produz efeitos no transcurso do prazo decadencial de cinco anos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, André Luis Ulrich Pinto, Miriam Denise Xavier que davam provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo e André Luís Ulrich Pinto (suplente convocado).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2401-008.509 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15563.720216/2011-58

Relatório

Cuida-se de recurso de ofício interposto pela Presidente da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (DRJ/RJ1), em face da decisão administrativa no Acórdão n.º 12-45.891, de 07/05/2012, cujo dispositivo considerou procedente a impugnação, com exoneração do crédito tributário lançado (fls. 246/250):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/1998

DECADÊNCIA. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O prazo decadencial de cinco anos previsto no art. 173 II do CTN não é passível de interrupção ou suspensão por motivo de nulidade formal superveniente. O Crédito Tributário é extinto na forma do Art. 156, V, do Código Tributário Nacional.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Extrai-se do Relatório Fiscal que a autoridade tributária lavrou os **Autos de Infração (AI) n.º 37.344.351-0 e 37.344.356-0**, relativamente ao período de 12/1997 a 01/1999, nos quais foram lançadas contribuições previdenciárias apuradas por responsabilidade solidária em nome do tomador dos serviços, decorrente da contratação de serviços de limpeza, manutenção, conservação, higiene e apoio, mediante cessão de mão de obra, executados pela empresa WKR Comércio e Serviços Ltda (fls. 02/20 e 21/29).

O crédito tributário foi constituído em substituição parcial da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) n.º 35.766.287-3, anulada por vício formal, com ciência do sujeito passivo em 26/12/2006.

Cabe assinalar que a NFLD n.º 35.766.287-3 restou formalizada com vistas à substituição parcial da NFLD n.º 35.462.627-2 e da NFLD n.º 35.462.628-0, anuladas também por vício formal por decisão de primeira instância, no rito do processo administrativo fiscal.

Para a empresa WKR Comércio e Serviços Ltda, prestadora de serviços, a fiscalização lavrou termo de sujeição passiva solidária (fls. 33/34).

Cientificado da autuação fiscal em 27/10/2011, o Município de Duque de Caxias apresentou impugnação no prazo legal. Quanto à empresa WKR Comércio e Serviços Ltda, tomou ciência do lançamento no dia 28/10/2011, porém não consta manifestação (fls. 30/31, 216/226 e 230/240).

A decisão de primeira instância acolheu a decadência total do crédito tributário constituído através do AI n.º 37.344.351-0 e do AI n.º 37.344.356-0, haja vista a ciência do lançamento apenas no dia 28/10/2011, depois do término do prazo para a substituição das notificações originais, expirado no dia 06/07/2009.

O valor exonerado ultrapassou o limite de alçada de que trata a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, razão pela qual a autoridade competente de primeira instância interpôs o recurso de ofício.

Na sequência do feito, foi dada ciência do acórdão de primeira instância ao Município de Duque de Caxias (fls. 255/256).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de admissibilidade

Formalizado na própria decisão, o recurso de ofício foi interposto pela autoridade de primeira instância em harmonia com as normas aplicáveis à matéria, dado que a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo do pagamento de crédito tributário em valor superior ao limite estabelecido pela Portaria MF nº 3, de 2008.

Entretanto, a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, publicada no Diário Oficial da União de 10/02/2017, estabeleceu novo limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Segundo o novel ato administrativo, o recurso de ofício deverá ocorrer sempre que a decisão de primeira instância exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 2,5 milhões.

A respeito da aplicação do limite de alçada no tempo, por tratar-se de norma processual, consolidou-se o entendimento no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) da sua aplicação imediata aos processos em curso, em detrimento ao regramento vigente à época da interposição do recurso de ofício.

No presente caso, o valor exonerado das contribuições previdenciárias pela decisão de piso é superior ao montante mínimo de R\$ 2,5 milhões (fls. 02/20).

Logo, uma vez satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso de ofício, dele tomo conhecimento.

Mérito

Em primeiro lugar, um breve resumo dos fatos. Na origem, a fiscalização previdenciária lavrou a NFLD nº 35.462.627-2 e a NFLD nº 35.462.628-0, com ciência do lançamento pelo sujeito passivo no dia 27/12/2002.

O lançamento foi anulado por meio das Decisões-Notificações n.º 17.422.4/0098/2004 e 17.422.4/0039/2004, ante a falta de constituição do crédito tributário de forma individualizada, isto é, com inclusão em documento distinto dos fatos geradores relacionados a cada prestador de serviço, preservando-se o sigilo fiscal dos dados. Consta que no dia 06/07/2004, a autoridade administrativa competente homologou a decisão de nulidade do lançamento fiscal (fls. 79/84 e 192/193).

Para efeito de substituição da NFLD n.º 35.462.627-2 e da NFLD n.º 35.462.628-0, a fiscalização lavrou a NFLD n.º 35.766.287-3, com ciência do sujeito passivo em 01/12/2004. Novamente houve a anulação do lançamento, consoante Decisão-Notificação n.º 17.422.4/0448/2006, eis que o ato administrativo não foi precedido da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal (fls. 44/67 e 173/178).

Na data de 18/02/2006, a autoridade administrativa homologou a decisão que anulou o lançamento. Enquanto o Município de Duque de Caxias tomou ciência em 26/12/2006, a empresa solidária WKR Comércio e Serviços Ltda foi intimada no dia 15/02/2007 (fls. 179 e 182).

Em mais uma tentativa, a fiscalização tributária lavrou o AI n.º 37.344.351-0 e o AI n.º 37.344.356-0, em substituição ao lançamento anterior, para fins de constituição do crédito decorrente de responsabilidade solidária. Nos dias 27/10/2011 e 28/10/2011, respectivamente, efetivou-se a ciência do tomador e do prestador dos serviços (fls. 02/20 e 21/31).

Pois bem. Todas as decisões do contencioso administrativo fiscal anularam o lançamento anterior por vício formal. Para efeito da lavratura dos autos de infração, a fiscalização se valeu do inciso II do art. 173 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o 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. (destaquei)

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O acórdão recorrido entendeu decadente o direito de efetuar o presente lançamento com fulcro no inciso II do art. 173 do CTN. Reproduzo abaixo os principais fundamentos da decisão (fls. 248/249):

(...)

9. In casu, a NFLD 35.766.287-3, substituída pelo presente lançamento, já era substituída das NFLD 35.462.627-2 e 35.462.628-0, anuladas através das DN 17.422.4/0098/2004 e 17.422.4/0039/2004, homologada em 06/07/2004.

10. Certo é que o artigo 173, II do CTN permite que um lançamento anulado por vício de forma venha a ser reconstituído em até cinco anos contados do trânsito em julgado da decisão anulatória.

11. Contudo, em nosso entendimento, em nenhuma hipótese o marco inicial da contagem do prazo de cinco anos acima referido pode ser renovado, ainda que em razão de eventual nulidade do lançamento substitutivo. Interpretação diversa equivaleria a emprestar efeitos jurídicos a um ato nulo, em clara ofensa ao princípio da segurança jurídica.

(...)

16. Dessa forma, não se admite que o mesmo crédito venha a ser constituído e anulado indefinidamente, sob pena de ferir o princípio da segurança jurídica que deve nortear o Direito como um todo.

17. Tendo sido declarada a nulidade do lançamento original em 06/07/2004, o prazo para sua substituição expirou em julho de 2009, não importando quantos lançamentos nulos e, portanto, incapazes de gerar efeitos jurídicos, tenham sido perpetrados nesse interregno.

18. Diante do exposto, considerando que o prazo final para a Fazenda Pública efetuar a substituição da NFLD original **expirou em 06.07.2009**, e que o presente lançamento se deu apenas em 28.10.2011, **dou provimento à Impugnação e declaro extinto o crédito tributário, na forma do Art. 156, V, do Código Tributário Nacional, sem analisar as demais questões de mérito, tendo em vista a prejudicial de decadência.**

(...) (destaques do original)

Segundo o inciso II do art. 173 do CTN, a Fazenda Pública tem cinco anos para efetuar a constituição do crédito tributário, contados da data em se tornar definitiva a decisão que anulou, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

De longa data, a regra de decadência específica para anulação do lançamento anterior por vício formal é alvo de inúmeras controvérsias doutrinárias, sobretudo se o dispositivo de lei cuida de hipótese de suspensão e interrupção do prazo decadencial ou, na verdade, estipula prazo de decadência autônomo, totalmente independente do originário.¹

Em contrapartida, é consenso que o dispositivo de lei foi previsto em benefício da Fazenda Pública e premia o seu próprio erro. O vício formal do ato administrativo acarreta a devolução integral do período para a constituição do crédito tributário, em um prazo elástico de cinco anos a partir da decisão definitiva anulatória do lançamento anterior.

O legislador concedeu um novo prazo para a realização do mesmo lançamento tributário sem incorrer no vício de forma, isto é, desde que inalterados os elementos substanciais que caracterizam o crédito tributário.

Nesse sentido, confira-se a jurisprudência deste Tribunal Administrativo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR

¹ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 12ª ed. Salvador : JusPodivm, 2018, pág. 547/549.

Exercício: 1997

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. AUTUAÇÃO SUBSTITUTIVA. ALTERAÇÃO CRITÉRIO JURÍDICO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO. AGRAVAMENTO. NOVO LANÇAMENTO. NÃO APLICAÇÃO ARTIGO 173, II, CTN.

Conforme precedentes deste Colegiado, a lavratura de notificação/autuação fiscal substitutiva de outra declarada nula deve guardar estrita consonância com os critérios de apuração do crédito tributário adotados no lançamento primitivo, saneando tão somente o vício formal insanável que o maculou, sob pena de caracterização de nova autuação, afastando de plano a aplicação do artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, sobretudo quando ensejar o agravamento da exigência inicialmente lançada, o que se vislumbra na hipótese dos autos.

Recurso especial negado.

(2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão nº 9202-01.719, de 26/09/2011)

Provavelmente, a opção do legislador pela renovação do prazo de decadência justifica-se pela prevalência da substância sob a forma, visto que um erro formal no lançamento derivado de culpa da administração tributária não pode favorecer a exoneração do crédito tributário materialmente rígido.

A leitura isolada do inciso II do art. 173 do CTN, aliada à mera interpretação gramatical do dispositivo, é capaz de sugerir que a anulação por vício formal pode se perpetuar indefinidamente ao longo do tempo, acompanhada de sucessivas renovações do prazo de cinco anos da Fazenda Pública para corrigir o vício de forma na constituição do crédito tributário, a contar da data da anulação do lançamento anterior.

Ocorre que subjacente ao art. 173 do CTN está a ideia de estabilidade das situações jurídicas, mediante a delimitação de prazos para o lançamento tributário, a partir da criação de regra decadencial uniforme.²

Aparentemente, a concepção histórica da imposição de regra decadencial não se coaduna com a possibilidade de abertura ininterrupta de novos prazos de decadência, quando a fiscalização tributária pratica reiterados erros formais nos lançamentos substitutivos, sem um limite estipulado na lei.

A propósito, o lapso temporal de cinco anos, a contar da data em que se torna definitiva a decisão que anulou, por vício formal, o lançamento primitivo, é mais que suficiente para correção dos defeitos na atividade do lançamento.

Por tais razões, somente a anulação do lançamento original com vício formal estará albergada pela restituição do prazo decadencial de cinco anos para o lançamento substitutivo, nos termos do inciso II do art. 173 do CTN.

² A respeito do inciso II do art. 173 do CTN, e seu panorama histórico, recomenda-se a leitura da dissertação de mestrado de José Guilherme Feuermann Missagia, disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/25697>>. Acesso em 28/02/2020.

A decretação de nulidade formal superveniente no contencioso administrativo fiscal, motivada pelo erro de forma no lançamento substitutivo, não produz efeitos no transcurso do prazo decadencial de cinco anos. É dizer que a constituição válida do crédito tributário deverá acontecer no prazo quinquenal, contado do momento em que se tornou definitiva a decisão que anulou, por vício formal, o lançamento inicial, independentemente de sobrevir anulações de lançamentos substitutivos.

Lembro que a Portaria MPS n.º 520, de 19 de maio de 2004, disciplinava os processos administrativos decorrentes de lançamento de ofício, no âmbito do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). Na declaração de nulidade pela instância julgadora, cabia a interposição de recurso de ofício à autoridade administrativa imediatamente superior (art. 23, inciso IV, e § 1º, da Portaria MPS n.º 520, de 2004).

A decisão de primeira instância que anulou o lançamento original, efetivado por intermédio da NFLD n.º 35.462.627-2 e da NFLD n.º 35.462.628-0, tornou-se definitiva quando da homologação pela autoridade competente da autarquia previdenciária, ocorrida em data anterior à lavratura do lançamento substitutivo através da NFLD n.º 35.766.287-3. O sujeito passivo teve ciência deste último documento em 01/12/2004.

Logo, a lavratura do AI n.º 37.344.351-0 e do AI n.º 37.344.356-0, com ciência em 27/10/2011 e 28/10/2011, se efetivou após o transcurso do prazo quinquenal de cinco anos, contados da decisão que anulou, por vício formal, o lançamento original, operando-se a decadência do crédito tributário exigido no presente processo administrativo.

Assim, adequado o raciocínio desenvolvido no acórdão de primeira de instância, razão pela qual deve ser mantida a exoneração do crédito tributário.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso de ofício interposto e NEGÓ-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess