



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

Processo n° 16020.000196/2007-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.265 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de junho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente ELLENCO CONSTRUÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1995 a 30/06/1997

DECISÕES DE SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.
AUSÊNCIA DE RECURSO. DEFINITIVIDADE.

São definitivas as decisões de segunda instância das quais não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição.

RECURSO VOLUNTÁRIO. RAZÕES INOVADORAS. NÃO ACOLHIMENTO.

A menos que seja para contrapor razões trazidas na decisão recorrida, no âmbito do processo administrativo fiscal, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e prova que o sujeito passivo possuir devem ser apresentados na impugnação ou ainda, em caso de perícia ou diligência das quais sobrevenham fatos ou documentos novos, no prazo estabelecido para manifestação a seu respeito.

LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. PRAZO. CONTAGEM. DATA EM QUE SE TORNOU DEFINITIVA A DECISÃO QUE ANULOU O LANÇAMENTO SUBSTITUÍDO.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL.

O construtor responde solidariamente com as subempreiteiras pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em afastar as preliminares para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros James Abdul Nasser Feitoza (Relator) e Renata Toratti Cassini. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira De Pinho Filho - Presidente e Redator designado

(assinado digitalmente)

James Abdul Nasser Feitoza - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Denny Medeiros da Silveira, James Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini e Mário Pereira de Pinho Filho

Relatório

Tem-se Recurso Voluntário (fls. 186 a 193) lançado contra acórdão da 9ª Turma DRJ/POR (fls. 169 a 178), que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação, cancelando o crédito relativo às competências de 10/1995 e 11/1995, bem como retificou o valor lançado, de R\$ 27.910,43 para R\$ 24.788,29.

Adotaremos o relatório da decisão combatida por bem representar os fatos até agora ocorridos:

"Trata-se de crédito previdenciário constituído pela fiscalização em nome dos interessados acima identificados (DEBCAD nº 37.076.382-3), consolidado em 31/01/2007, no valor de R\$ 85.165,55, referente às contribuições destinadas à Seguridade Social, devidas pelos segurados e pela empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

Constituiu fato gerador das contribuições lançadas a remuneração devida aos segurados empregados da empresa TCR Telecomunicações e Construções de Redes S/C Ltda. que prestaram serviços em obras de construção civil da Ellenco Construtora Ltda., no período de 10/1995 a 01/1998.

A base de cálculo foi apurada por aferição indireta e correspondeu à alíquota de 40% incidente sobre o valor das notas fiscais prestação de serviços.

O crédito foi constituído em nome da Ellenco Construtora Ltda., com fundamento na responsabilidade solidária do construtor com as subempreiteiras, prevista no artigo 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/91.

As contribuições lançadas foram objeto de crédito previdenciário anteriormente constituído, mas anulado, em razão de vício formal, pelo Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS (Acórdão nº 608/2006), com decisão definitiva em 26/04/2006.

A empresa Ellenco Construtora Ltda. apresentou impugnação,acompanhada de documentos, na qual requer a nulidade do lançamento ou, subsidiariamente, a sua improcedência ou procedência parcial, sob os seguintes argumentos:

Ausência de motivação - *O artigo 37, caput da Lei nº 8.212/91, estabelece que a NFLD deve discriminar, de forma clara e precisa, os fatos geradores de contribuição previdenciária.*

- A motivação do ato administrativo foi alçada a princípio pelo artigo 2º da Lei nº 9.784/99.

- O lançamento foi efetuado em nome da impugnante (responsável solidária) em razão desta não comprovar o recolhimento das contribuições previdenciárias de vidas pelas subempreiteiras que contratou para executar obras de construção civil.

- A imposição dessa responsabilidade solidária depende da comprovação da ocorrência do fato gerador, ou seja, que a subempreiteira executou obra de construção civil.

- Contudo, a fiscalização não comprovou que os serviços contratados pela impugnante enquadravam-se como obra de construção civil, apenas presumiu essa situação, valendo-se do artigo 33, § 3º da Lei nº 8.212/91.

- O fato do contribuinte não apresentar a documentação requisitada pela fiscalização não permite a esta praticar o lançamento sem qualquer atividade investigatória.

Modifica-se apenas a qualidade da prova. Ao invés da prova direta, a fiscalização pode se valer da prova indireta, pela verificação de indícios da ocorrência do fato gerador.

- Entretanto, sequer a prova indiciária foi investigada pela fiscalização. Ela apenas verificou os livros Diário da impugnante, eximindo-se de verificar as notas fiscais de serviços que descreviam as atividades executadas pelas empresas terceirizadas.

- Não há nos autos qualquer prova de que os serviços contratados pela impugnante figuram como obra de construção civil. A indicação do nome da empresa terceirizada não constitui

fato que, por si só, convença da existência da execução de obra de construção civil.

Ausência de fundamentação legal - *Por não ter investigado a realidade dos serviços contratados pela impugnante e por esta ser uma empresa construtora, a fiscalização supôs que todos os serviços que ela subempreita são obras de construção civil.*

- *Conforme definição estabelecida pela legislação tributária complementar vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (Ordem de Serviço INSS/DAF nº 165/1997), obra de construção civil é a construção, demolição, reforma ou ampliação de edificação ou outra benfeitoria agregada ao solo ou subsolo.*

- *Ao se examinar a inscrição da empresa terceirizada no CNPJ/MF e as atividades descritas na planilha que instrui o Relatório Fiscal, é possível formar convicção deque ela não executou obra de construção civil, e sim serviços de instalação técnica.*

- *Por se tratar de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, a responsabilidade solidária do contratante decorre do artigo 31, e não do artigo 30, VI da Lei nº 8.212/91.*

- *Entretanto, não está registrado no Relatório Fiscal, e tampouco, na planilha Fundamento Legais do Débito, a fundamentação legal que autoriza o lançamento em nome do tomador de serviços de cessão de mão de obra.*

- *A omissão de fundamentação legal configura vício insanável e implica em nulidade do lançamento.*

Decadência - *Em resposta à consulta formulada pela impugnante quanto à interpretação correta do artigo 45, II da Lei nº 8.212/91, o sujeito ativo informou que o Fisco dispõe do prazo de dez anos, a contar da data em que se tornou definitiva a decisão que anulou a NFLD, para substituí-la por outra.*

- *Essa interpretação não merece prevalecer.*

- *No lançamento, o termo ad quem para a contagem do prazo decadencial do artigo 45, I da Lei nº 8.212/91 é a consolidação da NFLD. Por sua vez, o termo ad quem para a contagem do prazo decadencial do artigo 45, II da Lei nº 8.212/91 é a data em que se tornou definitiva a decisão que anulou a NFLD por vício formal. É que a decadência não se interrompe e não existe previsão legal para a substituição de lançamento tornado nulo.*

- *A presente NFLD inclui os créditos lançados na NFLD nº 35.374.506-5, anulada, por vício formal, em 26/04/2006, dies ad quem para a contagem do prazo decadencial.*

Assim, as contribuições relativas aos fatos geradores ocorridos antes de 01/1996 foram atingidas pela decadência.

Inexistência de responsabilidade solidária - *Ao lançamento deve ser aplicada a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (artigo 144, caput e §1º do CTN). A responsabilidade solidária do construtor com o subempreiteiro apenas adveio com a Lei nº 9.528/97. Em sua redação original, o*

artigo 30, VI da Lei nº 8.212/91 somente previa responsabilidade solidária entre o proprietário, o incorporador, o dono da obra ou o condômino. Assim, para o período anterior à Out/1997, não existe fundamento legal que autorize a fiscalização a responsabilizar o proprietário, incorporador, dono da obra ou condômino com o subempreiteiro.

- É nulo de pleno direito qualquer ato administrativo regulamentar que estabeleça a responsabilidade solidária entre as partes, em especial, o item 15 da OSINSS/DAF nº 51/92 e o item 17 da OS INSS/DAF nº 165/97. Tanto porque a responsabilidade solidária é matéria exclusiva de lei (artigo 124, II do CTN), como porque o conteúdo dos atos regulamentares restringe-se ao alcance da lei em função da qual são expedidos (artigo 99 do CTN).

- A despeito disso, a fiscalização responsabilizou a impugnante pelas obrigações previdenciárias descumpridas pela subempreiteira de obra de construção civil, relativas ao período de 10/1995 a 01/1998.

Inaplicabilidade do artigo 124, I do CTN - *Caso, ainda, o sujeito ativo pretenda convalidar o lançamento com fundamento no artigo 124, I do CTN, isso não será permitido, pois este dispositivo não foi informado como fundamento legal do lançamento.*

Contratação de serviços diversos - *A impugnante faz prova (doc. nº 3) de que os serviços executados pela empresa TCR Telecomunicações e Construções de Redes S/C Ltda., nas competências 10/1995a 01/1998, não constituem obra de construção civil.*

A empresa TCR Telecomunicações e Construções de Redes S/C Ltda., regularmente notificada, na pessoa de seu representante legal, Sr. Raimundo Severino da Silva, não apresentou impugnação.

Remetidos aos autos a DRF de origem para que a autoridade lançadora indicasse os motivos que a levaram a concluir que os serviços foram prestados na atividade de construção civil, ela apresentou Relatório Fiscal Complementar, acompanhado de documentos, no qual precisou os motivos adotados para fundamentar o lançamento.

A Ellenco Construtora Ltda, regularmente cientificada do resultado da diligência, manifestou-se pela nulidade do lançamento, sob os seguintes argumentos:

- A motivação inicial do ato administrativo não pode ser modificada após a sua lavratura. Caso a motivação inicial seja insuficiente, o ato administrativo deve ser declarado nulo.

- Não obstante, a informação fiscal apresentou motivação sem fundamento em fatos, apenas em especulações da autoridade administrativa.

- São três os motivos apresentados pela fiscalização: a terceirização do serviço pressupõe sua vinculação à atividade fim da impugnante; a Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE; e o fato da impugnante não fazer prova do contrário.

Contudo, existem inúmeras atividades-meio que podem ser terceirizadas (p.ex limpeza, manutenção e segurança); o CNAE não pode ser aceito como legislação tributária (art. 100 do CTN), devendo prevalecer a definição do item 1 da OS INSS/DAF nº 165/97, vigente à é focados fatos geradores; e o ônus probatório é sempre da autoridade administrativa, que é obrigada a investigar a ocorrência dos fatos geradores.

- A fiscalização afirma que faz prova da natureza dos serviços pelas cópias de livro Razão da impugnante, porém, a escrituração contábil não serve como elemento probatório dos serviços prestados por terceiros, porquanto não descreve os serviços tomados pela impugnante. A empresa TCR Telecomunicações e Construções de Redes S/C Ltda., regularmente cientificada do resultado da diligência, por edital, não se manifestou".

Em seu recurso apresenta as mesmas razões recursais com alguns elementos de referência a decisão recorrida, entretanto adiciona argumentação quanto a legalidade da aplicação do inciso II do Art. 173 do CTN ao caso, levanta questões relativas a contagem de prazo para realização do segundo lançamento e deixou de abordar questões relacionadas a inaplicabilidade do Art. 124 do CTN.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator

1. Admissibilidade

Presentes os pressupostos intrínsecos (legitimidade, interesse, cabimento e inexistência de fato impeditivo ou extintivo) e extrínsecos (tempestividade e regularidade formal) de admissibilidade recursal, votamos por conhecer do recurso e passamos a sua análise.

2. Dos lançamentos.

As obrigações objeto de lançamento são referentes a responsabilidade solidária do Recorrente em relação a contribuições previdenciárias devidas por subempreiteira TCR Telecomunicações e Construções de Redes S/C Ltda incidentes sobre fatos geradores ocorridos em 01/10/1995 a 30/11/1995, 01/01/1996 a 31/03/1996, 01/09/1996 a 31/12/1996, 01/07/1996 a 31/07/1996, 01/01/1997 a 31/01/1998.

No presente caso houve re-emissão de lançamento que restou anulado em razão de suposto vício formal, sendo que o primeiro ocorreu em 20/12/2001 através das Notificações de Lançamento de Débitos de nº 35.374.508-1; 35.374.506-5 e 35.374.503-0

anulados por meio do Acórdão nº 608/2006 no qual a 4ª CAJ/CRPS, em revisão ao Acórdão nº 819/2003 (Fls 53 a 63).

Na ocasião, a 4ª CAJ/CRPS reconheceu a nulidade do lançamento e no dispositivo do voto concluindo ser em razão de **vício formal**, registrando na fundamentação da decisão que:

Não obstante, ter se utilizado da prerrogativa estabelecida em lei de arbitrar o salário de contribuição que reputasse devido, a Auditoria Fiscal não fez constar no Relatório de Fundamentos Legais os dispositivos legais que amparam tal procedimento

O arbitramento é procedimento utilizado quando não é possível obter a base de. -cálculo da documentação específica que registra as ocorrências relacionadas à remuneração dos segurados empregados, quais sejam, folhas e recibos de pagamento, ou GFIP'se outras;

Como a ação fiscal se deu na tomadora dos serviços, a apuração do salário de contribuição se deu por meios indiretos, com base nos valores pagos à prestadoras e, em nenhum momento o contribuinte foi informado de que o lançamento seria efetuado por arbitramento e qual o amparo legal para esse procedimento;

A auditoria fiscal tem o dever de informar ao contribuinte sob ação fiscal que efetuará um arbitramento da importância que reputou devida.

A aferição tem fundamento no art. 33, parágrafos 3., 4 e 6., da Lei nº 8.212/91 e tais dispositivos determinam, inclusive, a inversão do ônus da prova. Portanto, a omissão em informar devidamente o contribuinte desse procedimento vicia todo o procedimento em razão de clara violação dos Princípios do Devido Processo Legal, da Ampla Defesa e do Contraditório;

[...]

*"No entendimento dessa autoridade julgadora **a ausência da fundamentação legal não é vício passível de saneamento** em razão da impossibilidade operacional do sistema informatizado da SRP em reemitir, após o encerramento da ação fiscal, o relatório de Fundamentos Legais do Débito - FLD retificado e, assim emitir a CDA - Certidão de Dívida Ativa sem qualquer vício.*

*Não-obstante **a ausência de fundamentação legal para o procedimento de arbitramento**, cumpre observar que não é possível lavrar o débito em questão da forma como foi efetuado pela autoridade fiscal, isto é, consolidado em uma mesma notificação os débitos correspondentes a diversos prestadores de serviços.*

Para fins de cumprimento ao disposto no §1º da lei 8.212/91, todos os solidários deverão ser informados do débito levantado, para que possam exercer seu direito constitucional a ampla defesa.

[...]

Depreende-se que a notificação da forma como foi lavrada não permite que se cumpra o estabelecido no Parecer/CJ n° 2.376/2000, pois não houve a notificação de todos os solidários, para que exercessem seu direito de defesa;

Pela necessidade do sigilo fiscal, não seria possível dar conhecimento às subempreiteiras mediante envio de cópia dos autos às mesmas, uma vez que consta numa mesma notificação o lançamento de todas,

Portanto, caso a SRP entenda por proceder a novo levantamento deverá. - observar o acima exposto.

Também é conveniente ressaltar que em vários lançamentos da espécie, já objeto de análise por parte dessa Conselheira, tem sido observado que a auditoria fiscal, não obstante o contribuinte fiscalizado não haver apresentado folhas de pagamento e guias específicas, não tem efetuado o lançamento por solidariedade unicamente com base nesse argumento

A fim de se certificar de que efetivamente existe contribuição providenciaria não recolhida por parte da prestadora, a fiscalização tem procurado elementos que formem essa convicção, como por exemplo, a verificação do CFE - Cadastro de Fiscalização da Empresa, para análise das ações fiscais desenvolvidas na prestadora, e se a mesma já teria sido objeto de fiscalização com cobertura contábil no período referente ao débito lançado, a verificação de adesão por parte das prestadoras aos parcelamentos especiais instituídos pelas Leis n° 9.964/20fJ0,(REFIS).e 10.684/2003 (PAES), com a inclusão das competências, nas quais ocorreram os fatos geradores.,

Esses procedimentos têm por objetivo evitar a duplicidade do lançamento de contribuições ou o lançamento de contribuições regularmente recolhidas, o que contrariaria o contido no Parecer CJ n° 2376/2000, acima mencionado.

[...]

O Principio da Verdade Material exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como ocorrem na realidade, e se configura como verdadeiro sustentáculo do processo administrativo fiscal, que tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário;

O que está em jogo é a legalidade da tributação, logo, toma-se necessário que reste cabalmente comprovado nos autos a existência de obrigação tributária principal não recolhida aos cofres previdenciários, não sendo mais aceitável o lançamento única e exclusivamente pela não apresentação de folhas e guias específicas;

[...]

Voto no sentido de ANULAR o Acórdão n.º 819/2003, para CONHECER DO RECURSO e ANULAR a presente notificação por vício formal.

Cumpre salientar que nada impede que a SRP proceda a novo lançamento se observar a correta fundamentação legal;

O Acórdão proferido, por sua vez apresentou os seguintes termos:

"Vistos e relatados os presentes auto, em sessão realizada hoje, ACORDAM os membros da Quarta Câmara de julgamento do CRPS, por Unanimidade em ANULAR O ACÓRDÃO DA CÂMARA n.º 819/2003 E ANAULAR A NFLD, de acordo com o voto do(a) Relator(a) e sua fundamentação." [Fls 60]

Em razão da conclusão do voto da i. Relatora, a autoridade fiscal entendeu ser possível a re-emissão do lançamento nos termos do art. 173, II do CTN e com tal supedâneo foi gerada a NFLD de nº 37.076.382-3 lavrado na data de 31/01/2007 em substituição da NFLD nº 35.374.506-5 de 20/12/2001, visando ajustar a constituição de crédito previdenciário relativo apenas às competências 12/1995 a 01/1998 e devidas pelo recorrente em razão de Responsabilidade Solidária do construtor.

Fluxo temporal das NFLDs emitidos ao abrigo do presente processo administrativo tributário:

Fatos Geradores - 12/1995 a 01/1998

Primeira emissão do lançamento - 20/12/2001

Definitividade da anulação do lançamento - 26/04/2006

Re-emissão do Lançamento - 31/01/2007

Ante a tais questões o Recorrente estrutura suas razões recursais com os seguintes pontos:

2.1. NFLD. Nulidade absoluta. Modificação dos motivos determinantes.

2.2. Decadência. Súmula Vinculante nº 8 do STF.

2.3. Responsabilidade solidária do construtor com subempreiteiros;

Os pontos recursais, salvo as alegações quanto a responsabilidade, são em essência prejudiciais ao mérito e desta forma serão analisados. Iniciaremos a exposição pela análise de decadência, eis que tem impacto nas demais razões recursais.

2.2. INAPLICABILIDADE DO INCISO II DO ART. 173 DO CTN AO PRESENTE CASO.

Desde a impugnação o Recorrente vem sustentando a ocorrência de decadência, entretanto, somente no Recurso passou a questionar a conformação do caso ao disposto no art. 173, II do CTN.

O Recorrente o fez sob o argumento de racional amplamente prolatado no meio jurídico de que decadência não se interrompe e que haveria erro quanto a determinação do termo *a quo* para reinício do prazo decadencial.

Tais argumentos nos parecem inadequados, eis que decadência é conceito jurídico-positivo e sua aplicabilidade esta adstrita aos preceitos legais, por consequência, se a norma geral tributária previu hipótese excepcional de interrupção do prazo decadencial, não há o que se opor, outrossim, o termo inicial de reinício é o momento em que a decisão se tornou definitiva sendo contado tal prazo dali por diante e não do momento do fato gerador até a emissão da decisão, como sustenta o Recorrente.

Entretanto, o Recurso desafia análise quanto a ocorrência de decadência e os limites de aplicabilidade do art. 173, II do CTN ao presente caso.

Em que pese não nos alinhemos as razões recursais, avaliar a ocorrência da decadência por outros prismas não importaria em inovação na lide por meio da decisão, tão pouco alteração dos motivos determinantes, eis que, ainda que o Recorrente não tivesse apresentado qualquer alegação quanto ao tema, decadência é matéria de ordem pública, não sujeita a preclusão e passível de cognição de ofício.

De modo bem objetivo, a possibilidade do julgador ordinário conhecer de ofício matérias de ordem pública, bem como a não incidência de preclusão sobre tais matéria, é questão amplamente aceita na doutrina e jurisprudência, racional aplicável aos processos judiciais e administrativos.

Embora haja divergência quando a conhecer de tais matérias em instâncias extraordinárias quando o tema não é objeto de pré-questionamento, tal hipótese não se aplica a este colegiado, eis que trata-se de esfera ordinária.

Nesse sentido, dada a natureza da matéria, o julgador não estaria adstrito aos argumentos do Recorrente, argumentos com os quais não nos alinhemos, o que não importa concluir a inexistência de decadência no presente caso.

Para nos, não houve conformação do caso aos preceitos do art. 173, II por motivos diversos dos alegados, o que nos leva a transcendê-los e analisar a matéria por outros prismas sem, no entanto, nos afastar do pedido formulado.

Reprisados os pontos fáticos de maior relevância para análise das questões prejudiciais ao mérito, há de se investigar a legalidade do lançamento, originário ou reemitido, frente ao instituto da decadência e sua regra especial prevista no inciso II do Art. 173 do CTN, o que se poderia fazer até mesmo de ofício por tratar-se de matéria de ordem pública.

Para este relator a verificação da ocorrência ou não de decadência no presente caso impõem uma necessária incursão nas razões decisórias do Acórdão nº 608/2006 no que tangencia a classificação do vício que ensejou a anulação do primeiro lançamento, eis que a razão essencial do Acórdão é supedâneo para validade do presente lançamento.

Para este relator a decadência e a existência de contradição entre os fundamentos do Acórdão que anulou o lançamento original e seu dispositivo, são matérias de ordem pública que transcendem aos interesses das partes, sendo cognoscíveis de ofício, não

estando sujeitas a preclusão, estando tal racional alinhado a alguns posicionamentos jurisprudenciais manifestados pelo STJ, por tribunais ordinários e no próprio CARF.¹

Neste sentido, não há como deixar de analisar a correção e perfeita subsunção do presente caso concreto a regra excepcional de que trata o Art. 173, II do CTN, o que impõe análise da própria decisão anulatória, ainda que o pedido realizado não tenha por fundamento tais elementos.

Compulsando os autos, verifica-se que existe clara contradição entre os fundamentos da decisão original e seu dispositivo, fato qualificado como afronta à ordem pública e não sujeito a preclusão, sendo passível de ser conhecido de ofício para se promover a correção da referida contradição, em que pese existirem precedentes em sentido oposto no CARF.

Entretanto, apesar de juridicamente possível, este não é o encaminhamento que se pretende dar ao presente caso, pois, nula ou não, corrigida ou não, a análise dos elementos da decisão, para além do dispositivo, compõe a hipótese legal de conformação dos requisitos de aplicação do inciso II, do Art. 173 do Código Tributário Nacional ao presente caso eis que, nos termos do próprio Acórdão prolatado, o resultado do julgamento não se vinculou somente ao dispositivo do voto, mas abrangeu a sua fundamentação.

*"Vistos e relatados os presentes auto, em sessão realizada hoje,
ACORDAM os membros da Quarta Câmara de julgamento do*

¹ "PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 211/STJ. ARGUIÇÃO DE NULIDADE DA CITAÇÃO. PRECLUSÃO. INOCORRÊNCIA. 1. A ausência de decisão acerca dos dispositivos legais indicados como violados, não obstante a interposição de embargos de declaração, impede o conhecimento do recurso especial quanto ao ponto. 2. Os pressupostos de constituição e desenvolvimento válido e regular do processo, assim como as condições da ação - matérias de ordem pública -, não se submetem à preclusão nas instâncias ordinárias. 3. A nulidade da citação constitui matéria passível de ser examinada em qualquer tempo e grau de jurisdição, independentemente de provocação da parte; em regra, pode, também, ser objeto de ação específica ou, ainda, suscitada como matéria de defesa em face de processo executivo. Trata-se de vício transrescisório. Precedente. 4. O defeito ou a ausência de citação somente podem ser convalidados nas hipóteses em que não sejam identificados prejuízos à defesa do réu. 5. Recurso especial parcialmente provido. [Superior Tribunal de Justiça. 3ª Turma, REsp 1138281 / SP - 16/10/2012]"

"Processo - 0378713-1 Apelação Cível 0378713-1 - Origem 22ª vara cível do foro central da comarca da região metropolitana de Curitiba. Relator: Des. Celso Seikiti Saito. Apelação Cível - medida cautelar inominada com pedido de liminar - sentença que julgou extinto o processo com fundamento no Art. 806 c/c Art.267, IV, DOCPCEM Razão do lapso temporal decorrido a partir do indeferimento da liminar - Impossibilidade - contagem do trintídio para promover a ação principal não iniciada em face de ausência de liminar - CONTRADIÇÃO ENTRE A FUNDAMENTAÇÃO E A DISPOSIÇÃO DA SENTENÇA - MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA - sentença cassada de ofício - recurso de apelação prejudicado."

"IRPJ. INCORPORAÇÃO. DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. A decadência constitui matéria de ordem pública, razão pela qual não é atingida pela preclusão. Para os tributos lançados por homologação, caso do IRPJ, havendo antecipação de pagamento, e desde que não seja constatado dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, no caso de extinção de empresa por incorporação, é a data da ocorrência do fato gerador, que correspondente à data do evento societário. [Acórdão CARF nº 1201001.643 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária]"

"NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. INTERRUÇÃO DA DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. ACOLHIMENTO DE OFÍCIO. Em havendo a decretação da nulidade de lançamento tributário sob o fundamento de ocorrência de nulidade calcada em vício material, não ocorre a hipótese de interrupção da contagem do prazo decadencial de que trata o inciso II, do art. 173, do CTN, de modo que encontra-se colhido pela decadência o lançamento feito há mais de 5 (cinco) [Acórdão CARF nº 2402004.603– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária]"

CRPS, por Unanimidade em ANULAR O ACÓRDÃO DA CÂMARA nº 819/2003 E ANAULAR A NFLD, de acordo com o voto do(a) Relator(a) e sua fundamentação." (Fls. 60)

Assim, nossa orientação cognitiva quanto ao tema, toma o conteúdo decisório em sua integralidade como elemento de verificação da possibilidade de aplicação do prazo excepcional de decadência de que trata o Art. 173, II do CTN, interpretando dispositivo, relatório e voto de modo conjunto.

Para boa parte da doutrina trata-se de hipótese de interrupção de prazo decadencial, já para autores não se trata de interrupção do prazo decadencial, eis que a decadência restaria prevenida com o lançamento realizado, ainda que por vício formal, se tratando então do estabelecimento de novo prazo decadencial para promover a correção do lançamento que deve ser re-emitido nos exatos termos materiais em que foi inicialmente concebido, ajustando-se tão somente os elementos formais que ocasionaram sua nulidade.²

Perfilamos a tal entendimento, eis que, em se tratando de vício meramente formal, o fato gerador estaria adequadamente identificado, quantificado e constituído, sendo a re-emissão do instrumento de constituição uma continuidade do proceder originário visando resguardar o interesse público, não o sujeitando aos efeitos de correntes de erros de seus agentes, eis que assim como as matérias de ordem pública, o interesse resguardado transcende tais pormenores.

Para alguns doutrinadores tal previsão representa quebra do princípio da isonomia e segurança jurídica, por tal motivo tem recebido diversas críticas doutrinárias duras de doutrinadores renomados.³

² [Koch, Deonísio - Processo Administrativo Tributário e Lançamento, 1ª ed., Florianópolis-SC : Editora Mandamento Atual, 2003 - pág. 283/284].

³ "Cuida o art. 173, II, de situação particular; trata-se 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. Neste caso, a autoridade administrativa tem novo prazo de cinco anos, contados da data em que se tome 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 prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do 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 nulo, Ou seja, se faltava um ano para a consumação da decadência, e é realizado um lançamento nulo, admite-se até que, enquanto se discute esse lançamento, o prazo fique suspenso, mas, resolvida a pendência formal, não faz nenhum sentido dar ao sujeito ativo um novo prazo de cinco anos, inteirinho, como "prêmio" por ter praticado um ato nulo." [Amaro, Luciano - Direito tributário brasileiro - 20 ed. - São Paulo : Saraiva, 2014 - p. 433/434]

"Na verdade o legislador quis oferecer tratamento privilegiado à Administração Pública, o que por si só é perfeitamente louvável e defensável, sobretudo em face do primado do princípio do interesse coletivo sobre o particular, sustentáculo maior do Direito Administrativo pátrio. A despeito de tal cautela, o que restou normatizado foi um inafastável privilégio dos maus administradores, que se vêem assim albergados e protegidos para sair impingindo lançamentos despidos e sem a menor sustentação legal, garantidos que estão de posteriormente "rever o erro", principiando novamente no exercício de lançar. Assim, esse preceito legal deixou de configurar respeito ao coletivo para transfigurar-se as claras na razão de instabilidade do contribuinte (sentido lato)[Castro, Alexandre Barros - Teoria e prática do direito processual tributário - São Paulo : Saraiva, 2000 - pág. 75/76]"

"a solução do legislador não foi feliz, pois deu para a hipótese excessiva elasticidade a beneficiar o Erário no seu próprio erro. Premiou a imperícia, a negligência ou a omissão governamental" [Martins, Ives Gandra da Silva - Comentários ao Código Tributário Nacional - São Paulo : 1998, citado por Deonísio Koch na obra já referenciada neste voto, pág. 285]

De certo, não nos cabe avaliar o dispositivo ante a sua constitucionalidade, eis que tal controle não integra as competências deste colegiado, entretanto, cabe registro quanto ao posicionamento majoritário da doutrina apontando a questão como um privilégio para o qual não há justificativa sustentável frente a princípios como isonomia e segurança jurídica, tese com a qual não comungamos, mas que importa em adoção de postura interpretativa restritiva.

Conforme será melhor exposto, a decisão que deu base a re-emissão do lançamento apresenta clara contradição entre seus fundamentos e a conclusão proferida em seu dispositivo, eis que a fundamentação indicar haver nulidade material no lançamento, mas o dispositivo conclui equivocadamente tratar-se de nulidade formal⁴.

Na mesma linha seguem Paulo de Barros Carvalho e Ruy Barbosa Nogueira ao tecer as mesmas críticas ao dispositivo, apontando como uma benesse injustificada conferida ao Fisco.

⁴ Vale registrar alguns elementos conceituais quanto a conformação dos vícios formais e materiais, eis que o domínio desses conceitos é essencial para o deslinde da questão:

"LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO. I – O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra. II – Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Por outro lado, se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN. Data: 06/03/2014."

Para reforçar os meandros conceituais que o referido parecer delineou recorreremos as lições de alguns doutos:

De Plácido e Silva: "Vício de Forma. É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisito, ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica", e ainda: "Formalidade - Derivado de forma (do latim formalitas), significa a regra, solenidade ou prescrição legal, indicativas da maneira por que o ato deve ser formado". Leciona Marcelo Caetano que: "O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal". Esclarece, ainda, que: "Formalidade é, pois, todo ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva".

Leandro Paulsen: "Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei." .

Luiz Henrique Barros de Arruda , leciona que:

"O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal.

Marcelo Caetano ao tratar de formalidade assim a define:

"Formalidade é, pois, todo o ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva"

Luís Eduardo Garrosino Barbieri, em excelente obra sobre o tema, apresenta uma definição para ambos os tipos de vícios bem como critérios para sua adequada identificação, o que adotaremos como linha de trabalho neste voto :

I) A validade formal, de modo a certificar-se se um agente competente executou o procedimento ("ação fiscal") e formalizou o ato de acordo com as normas prescritas pelo direito tributário formal. Nas palavras de Tácio Gama Lacerda, se não houve "incompatibilidade entre o instrumento introdutor e a norma de competência". A validade formal do ato refere-se à conformidade dos pressupostos extrínsecos do lançamento (...) em sua relação de fundamentação com as normas, gerais e abstratas, do direito tributário formal. Desconformidades nos pressupostos extrínsecos referem-se aos vícios formais.

II) A validade material, com vistas a aferir se houve desacerto na aplicação das normas do direito tributário material, ou seja, a validade material do ato está relacionada à verificação da conformidade dos elementos intrínsecos do lançamento (...) em seu vínculo de fundamentação com as normas, gerais e abstratas, do direito tributário material. Erros na indicação dos elementos intrínsecos resultam em vícios materiais."

Para Fabiana Del Padre Tomé, citada por Barbieri, erros formais:

O ato de lançamento original foi anulado por suposto erro formal, ao menos essa foi a declaração final do voto vencedor emitido pela 04ª CAJ - Quarta Câmara de Julgamento, Documento: 0035.374.506-5, anexado a partir da Fls 60, dos presentes autos.

Nos termos do relatório, o recurso apresentado sagrou-se vencedor por unanimidade. A tese recursal, nos termos relatados foi a seguinte:

*"Segundo a interessada o acórdão em questão teria violado o art 37 da Lei nº 8.212/91 e o art. 2º, inciso VII da Lei nº 9.784/1999. Que ao lavrar a NFLD, a **fiscalização deve indicar os pressupostos de fato e de direito que determinam a sua lavratura, sob pena de nulidade absoluta.** Afirma que **não sendo possível verificar a real remuneração dos trabalhadores contratados pela empresa, a fiscalização aferiu o valor devido das contribuições devidas e não indicou os dispositivos legais que amparam tal procedimento na NFLD**, sendo nula de pleno direito. Que a fiscalização aplicou retroativamente a Lei nº 9.528/1997, de modo a atribuir responsabilidade solidária da empresa em relação a empresas que subempreitaram obras de construção civil e que de acordo com o art. 124, inciso II do CTN, a responsabilidade solidária é matéria exclusiva de lei,*

"dizem respeito ao procedimento de elaboração do ato administrativo, acarretando defeitos na enunciação-enunciada, isto é, na proposição que relata aspectos inerentes ao sujeito produtor, tempo, local e modo de emissão da norma individual e concreta" Já os erros materiais são assim definidos por Del Padre Tomé: "são verificados no próprio enunciado introduzido no ordenamento, sendo internos à norma individual e concreta"

Luís Eduardo Garrosino Barbieri, na mesma obra, elaborou ainda um excelente resumo indicando os critérios de identificação de um e outro tipo de vício que vez ou outra acometem os atos de lançamento tributário;

"Em conclusão, neste capítulo delineamos as espécies de vícios que podem macular os atos jurídico-administrativos de lançamento tributário, nos seguintes termos:

(i) Vícios nos pressupostos extrínsecos - vícios formais:

- a) Vício de competência;
- b) Vício de procedimento;
- c) Vício de formalização.

(ii) Vícios nos elementos intrínsecos - vícios materiais:

- a) Vício de motivação;
- b) Vício de conteúdo, na indicação dos elementos da relação jurídico-tributária.

Por sua vez, adotamos a seguinte sistematização para classificar os efeitos destes os vícios:

1º. Critério - quanto à existência de prejuízo do ato:

- a) Sem prejuízo: atos meramente irregulares, que não causam prejuízos às partes, podem ser convalidados por confirmação pela própria autoridade julgadora;
- b) Com prejuízo: atos suscetíveis de invalidação.

2º. Critério: quanto à gravidade do prejuízo:

- a) Com prejuízo menos grave, assim considerados os vícios nos pressupostos extrínsecos (vício de competência, vício de procedimento e vício de formalização): atos relativamente inválidos (atos anuláveis), que podem ser convalidados por ratificação pela autoridade lançadora;
- b) Com prejuízo grave, assim considerados os vícios nos elementos intrínsecos (vício de motivação e vício na indicação do sujeito ativo, do sujeito passivo, da base de cálculo e na alíquota): atos absolutamente inválidos (atos nulos) não podem ser convalidados.

Com base nesses critérios, entendemos que o controle da validade do lançamento tributário, efetuado pela própria Administração Tributária (autotutela) ou pelo Poder Judiciário (com jurisdição), resultará, ao final, em uma das providências por parte do julgador:

- (i) Confirmar a procedência do ato de lançamento, quando ausente de vícios, declarando-o válido;
- (ii) Confirmar a procedência do ato meramente irregular, quando existirem pequenas incorreções que não acarretem prejuízo às partes, também o validando;
- (iii) Declarar o ato relativamente inválido ou anulável, quando detectados defeitos com prejuízos menos graves às partes (vícios formais), para posterior convalidação, com a edição de um novo ato saneador;
- (iv) Declarar o ato absolutamente inválido ou nulo, quando detectados defeitos com graves prejuízos às partes (vícios materiais), extirpando-os definitivamente do ordenamento."

sendo defeso a todo e qualquer ato regulamentar estabelecer esta obrigação. Afirma que a motivação inicial foi completamente modificada pela Decisão-Notificação, uma vez que a motivação inicial do lançamento fiscal é a responsabilidade solidária da recorrente com construtores de obras de construção civil de acordo com o art. 30, inciso VI da Lei nº 8.212/91. Posteriormente, a DN menciona o art. 31, da Lei nº 8.212/91 e que o Acórdão utilizou ambos os dispositivos legais para justificar a manutenção da NFLD. Alega que não estava obrigada a descontar guias específicas de todo o ocorrido. Dois de acordo com o Parecer CJ nº 1.830/1999, somente com o advento da Lei nº 9.032/1995, pode ser exigida guia específica para fins de elisão de responsabilidade solidária.. Por fim, solicita a concessão de efeito suspensivo." g.n.

O Acórdão em questão reconhece estar o recorrente com a razão em suas alegações:

*"Da análise das razões da recorrente, verifica-se que **assiste razão à recorrente de que a ausência de fundamento legal** que ampare o lançamento arbitrado tem sido considerado vício insanável pela 4ª Câmara, de Julgamentos em razão, da impossibilidade operacional da re-emissão do relatório de Fundamentos Legais do débito retificado para uma ação fiscal já encerrada,- o que impede a emissão da Certidão de Dívida Ativa - CDA sem vícios;" g.n.*

A nulidade assente na falta de fundamentação legal e também na clara descrição do fato ou sua caracterização de forma plena de modo a autorizar a aplicação do método de apuração por aferição indireta. Não se trata de mero vício exterior ao ato, mas essencial a sua introdução válida no mundo jurídico, vejamos:

"Ao efetuar a aplicação do percentual sobre os valores dos lançamentos efetuados para obter a base de cálculo de incidências das contribuições previdenciárias, a auditoria fiscal claramente efetuou um arbitramento, procedimento que tem como base legal, in casu, o § 3º, do art. 33, da Lei nº 8.212/91" (...)

"Não obstante, ter se utilizado da prerrogativa estabelecida em lei de arbitrar o salário de contribuição que reputasse devido, a Auditoria Fiscal não fez constar no Relatório de Fundamentos Legais os dispositivos legais que amparam tal procedimento;

O arbitramento é procedimento utilizado quando não é possível obter a base de cálculo da documentação específica que registra as ocorrências relacionadas à remuneração dos segurados empregados, quais sejam, folhas e recibos de pagamento, ou GFIP's e outras;

Como a ação fiscal se deu na tomadora dos serviços, a apuração do salário de contribuição se deu por meios indiretos, com base nos valores pagos à prestadoras e, em nenhum momento o

contribuinte foi informado de que o lançamento seria efetuado por arbitramento e qual o amparo legal para esse procedimento;

A auditoria fiscal tem o dever de informar ao contribuinte sob ação fiscal que efetuará um arbitramento da importância que reputou devida.

As falhas na construção do Ato de Lançamento representaram sim um grave prejuízo ao recorrente, prejuízo insanável, nulidade absoluta. O ato, conforme reconheceu a própria decisão, afrontou os princípios da ampla defesa e contraditório. Além de dificultar a apresentação de defesa adequada, eximia o poder público de provar que estavam presentes os requisitos para aplicação da aferição indireta:

"A aferição tem fundamento no art. 33, parágrafos 3o , 4 o e 6o , da Lei nº 8.212/91 e tais dispositivos determinam, inclusive, a inversão do ônus da prova. Portanto, a omissão em informar devidamente o contribuinte desse procedimento vicia todo o procedimento em razão de clara violação dos Princípios do Devido Processo Legal, da Ampla Defesa e do Contraditório;"

Por último, a relação jurídica do recorrente no presente do ato em questão é a de Responsável Solidário, assim, apesar da solidariedade estabelecida por lei, não há como estabelecer tal responsabilidade sem a realização de fiscalização dos contribuintes ou, ao menos, com sua notificação, eis que somente contra o Responsável foi lavrado NFLD:

"Não obstante a ausência de fundamentação legal para o procedimento de arbitramento, cumpre observar que não é possível lavrar o débito em questão da forma como foi efetuada pela autoridade fiscal, isto é, consolidando em uma mesma notificação os débitos correspondentes a diversos prestadores de serviço.

Para fins de cumprimento ao disposto no § 1 do art. 37, da Lei 8.212/91, todos os solidários deverão ser informados do débito levantado, para que possam exercer seu direito constitucional da ampla defesa" (...)

"Pela necessidade do sigilo fiscal, não .seria possível dar conhecimento às, subempreiteiras mediante envio de cópia dos autos às mesmas, uma vez que consta numa mesma notificação o lançamento de todas" (...)

"A fim de se certificar de que efetivamente existe contribuição previdenciária não recolhida por parte da prestadora, a fiscalização tem procurado elementos que forma essa convicção, como por exemplo, a verificação do CFE - Cadastro de Fiscalização da Empresa, para análise das ações fiscais desenvolvidas na prestadora, e se a mesma já teria sido objeto de fiscalização com cobertura contábil no período referente ao débito lançando" (...)

Esses procedimentos têm por objetivo evitar a duplicidade do lançamento de contribuições ou o lançamento de contribuições regularmente recolhidas, o que contrariaria o contido no Parecer CJ nº 2376/2000, acima mencionado.

O Princípio da Verdade Material exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como ocorrem na

realidade, e se configura como verdadeiro sustentáculo do processo administrativo fiscal, que tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário;

O que está em jogo é a legalidade da tributação, logo, toma-se necessário que reste cabalmente comprovado nos autos a existência de obrigação tributária principal não recolhida aos cofres previdenciários, não sendo mais aceitável o lançamento única e exclusivamente pela não apresentação de folhas e guias específicas"

Percebam que existe acentuada dúvida até mesmo quanto a ocorrência do fato gerador, pois o Recorrente relata que não se tratou de serviços de construção civil, mas de serviços técnicos e dada a falta de qualquer diligência ou lançamento contra as empresas que deveriam constar como contribuintes, resta não comprovada a própria materialidade do fato gerador. Isso foi claramente reconhecido na exposição da motivação da decisão que anulou o lançamento originário e mesmo no lançamento reemitido foi objeto de diligência visando aclarar tal situação, gerando um lançamento complementar.

Ora, não há nos autos prova de que os contribuintes tenha deixado de recolher, ainda que parcialmente, as contribuições em questão, sendo tal presunção baseada no fato de o Recorrente não ter produzido tais provas.

Nas palavras da relatora da decisão recorrida:

"A fim de se certificar de que efetivamente existe contribuição previdenciária não recolhida por parte da prestadora, a fiscalização tem procurado elementos que forma essa convicção, como por exemplo, a verificação do CFE - Cadastro de Fiscalização da Empresa, para análise das ações fiscais desenvolvidas na prestadora, e se a mesma já teria sido objeto de fiscalização com cobertura contábil no período referente ao débito lançando" (...)

Esses procedimentos têm por objetivo evitar a duplicidade do lançamento de contribuições ou o lançamento de contribuições regularmente recolhidas, o que contrariaria o contido no Parecer CJ nº 2376/2000, acima mencionado.

O Princípio da Verdade Material exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como ocorrem na realidade, e se configura como verdadeiro sustentáculo do processo administrativo fiscal, que tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário;

Portanto, isso foi claramente reconhecido na exposição da motivação da decisão que anulou o lançamento originário e todo relatório e fundamentação do voto caminham em posição contrária à conclusão registrada na decisão original.

Esta por sua vez, não articulou uma única linha apta a fundamentar a classificação das nulidades como meramente formais, ao contrário, os fundamentos da decisão levantam dúvidas até mesmo quanto à verdade dos fatos geradores.

Assim, para este relator, ao contrário do que consta na conclusão do voto da Relatora da decisão anulatória dos lançamentos originários, os vícios apontados na decisão em questão não tinha características de meros vícios formais. A própria decisão indica serem os vícios insanáveis e prejudiciais a ampla defesa do recorrente, demandando, para sua existência, a realização de um novo ato. Isto, denota uma contradição lógica no julgado e inviabiliza a classificação do vício como formal.

O novo termo a quo de contagem do prazo decadencial excepcionalmente previsto no inciso II do Art. 173 do CTN pressupõe que a decisão que anulou um primeiro lançamento tenha lastro em vícios meramente formais do ato, vícios exteriores ao ato, em regra passíveis de convalidação.

Este não foi o caso do presente processo eis que, como já sustentamos nos itens anteriores, apesar da declaração errônea proferida no diapositivo da decisão da 4º CAJ (Fls 55 e seguintes), os vícios do ato de lançamento tangenciam a materialidade, integram a substância, são intrínsecos, portanto, inquestionavelmente, vícios materiais.

Os Acórdãos proferidos no âmbito do PAF não devem ser interpretados unicamente por seus termos dispositivos, mas por todo o conjunto, isso inclui relatório e voto.

No âmbito administrativo, marcado por fundamentações fáticas detalhadas e por dispositivos mais sumários, quase sempre referenciando os termos do próprio voto, relatório e voto apresentam maior relevâncias para o entendimento adequado do ato decisório que o próprio dispositivo.

E ainda que se entenda que o dispositivo é que faz coisa julgada, quando este próprio dispositivo faz remissão as motivações expostas no voto vencedor, como ocorre no presente caso, não há como negar que seus termos devem guardar alinhamento e a exata interpretação do ato somente pode ser obtida através da análise conjunta de tais elementos.

De certo, as conclusões apresentadas até aqui tem ancoragem em precedentes jurisprudenciais e doutrinários, contudo, tal entendimento está alinhado a melhor interpretação de dispositivos legais incidentes no processo administrativo tributário.

Tendo em conta que, apesar de tratar-se de atividade administrativa marcada por ritualística própria e litigiosidade, indubitavelmente as decisões de órgãos administrativos colegiados como o CARF revestem-se da natureza jurídica de ato administrativo, emanando manifestação de vontade da Administração Pública eis que também objetivam constituir, resguardar, conservar ou extinguir direitos, e impor obrigações a si própria ou a terceiros.

Como tal, as decisões em foco estão sujeitas aos preceitos da Lei nº 9.784, de 23 de Janeiro de 1999.⁵

⁵ "Art. 2º - A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

[...]

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

[...]

Percebam que tais dispositivos reforçam o entendimento quanto a exigência de indicação dos motivos de fato e de direito que determinam a decisão, emitida conforme a lei e o Direito e com observância das formalidade essenciais à garantia dos direitos dos administrados [Art. 2º, I, VII, VIII].

Exige ainda que, quando importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação, os atos administrativos **sejam motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos que o determinaram.** [Art. 50, VIII].

E, por derradeiro, mesmo quando o recurso não é conhecido, ainda que após o exaurimento da esfera administrativa não há impedimento para a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão [Ordem Pública]. [Art. 63, IV, §2º]

Como ultimação argumentativa, cabe registrar entendimento manifestado por Deonísio Koch e perfilado por este relator, nos seguintes termos:

"Quando o cancelamento tiver motivação diversa, ainda que a decisão em seu dispositivo indique como razão de cancelamento vício formal, não cabe o benefício da dilação do prazo decadencial para a Fazenda Pública. Suponhamos que o lançamento contenha erros materiais (erro de cálculo, por exemplo) e o julgador atribua a esta irregularidade um vício formal. Não estará a Fazenda Pública autorizada a se beneficiar da interrupção da decadência para reemissão deste lançamento." [ob. cit. pag. 294]

O entendimento ora manifestado resta fundamentado, cabendo reprimir que o instituto representa regra excepcional, que apesar de atender a questões de interesse público resguardando o direito do erário, para uso do benefício deve haver uma subsunção perfeita entre as disposições contidas no inciso II do Art. 173 do CTN e o caso concreto, fato que para verificação demanda análise integral da decisão anulatória e não apenas seu dispositivo.

Registra-se que não há, neste voto, encaminhamento no sentido de se declarar a nulidade da decisão, apesar de ser juridicamente possível tal proceder é desnecessário para fins de avaliação da legalidade do lançamento em foco.

A análise realizada está centrada no atendimento de requisito essencial para o advento da hipótese autorizativa da dilação de prazo decadencial, o que se faz pela análise integral do julgado.

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

[...]

Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto:

[...]

IV - após exaurida a esfera administrativa.

[...]

§2o - O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa."

Não se verificando a adequação da decisão aos preceitos normativos em foco, a autoridade fiscal, no presente caso, não estaria autorizada a reemitir o lançamento sob o abrigo de prazo decadencial excepcional, razão pela qual há de se reconhecer a decadência no presente caso.

Sendo matéria de ordem pública dela conheço de ofício eis que as alegações recursais apenas tangenciam o tema e, por todo exposto, verifico a não subsunção do caso a hipótese descrita no inciso II, Art. 173 do CTN, eis que a motivação da anulação exposta no decisório em foco indica expressamente a ocorrência de nulidade absoluta, material, revelando contradição entre tais elemento, levando a conclusão de que o lançamento reemitido não estava salvaguardado pelo prazo decadencial excepcional de que trata Art. 173, II do CTN.

3. NULIDADE DA NFLD E DA DECISÃO RECORRIDA, POR ALTERAÇÃO DOS MOTIVOS DETERMINANTES.

Dada a possibilidade de restar vencido quanto ao posicionamento exarado nos itens anteriores, prosseguiremos na análise das razões recursais.

Mesmo após toda conturbação processual decorrente da nulidade do lançamento original, ao re-emitir o lançamento, o i. Agente fiscal comente novos equívocos que importam em vício material.

Na presente NFLD foram objeto de lançamento fatos geradores em relação a contribuições previdenciárias devidas por subempreiteira TCR Telecomunicações e Construções de Redes S/C Ltda incidentes sobre fatos geradores ocorridos em 01/10/1995 a 30/11/1995, 01/01/1996 a 31/03/1996, 01/09/1996 a 31/12/1996, 01/07/1996 a 31/07/1996, 01/01/1997 a 31/01/1998 e atribuídas a Recorrente por responsabilidade solidária.

Percebam que o documento de Fls 02 a 38 não teve o esmero de registrar qualquer construção de demonstre, minimamente, ter o fisco realizado qualquer procedimento nas empresas contribuintes para além das consultas em sistemas próprios ou mesmos sustentação quanto as razões legais de atribuição de responsabilidade solidária da Recorrente com a descrição dos serviços tidos pelo i. agente fiscal como sendo de construção civil.

Esse elemento era fundamental para um perfeito enquadramento da relação jurídica da Recorrente com os contribuintes em questão, no que tange a regra matriz geradora de responsabilidade solidária, eis que não se tratando de construção civil tal responsabilidade nao restaria conformada.

Tal falha é tão patente que foi objeto de resolução e emissão de ato de lançamento complementar. Ora, novamente, tentou-se emendar o ato eivado de nulidade material através de expediente que gera grave prejuízo a ampla defesa e contraditório.

Não cabe, ao nosso ver, emendas quanto ao elemento central de identificação do ato. E por se tratar de re-emissão de lançamento este não poderia se afastar dos registros materiais contidos no lançamento originário, é o que leciona Deonísio Koch:

"É notória a conclusão de que a reconstituição do lançamento com o uso do novo prazo decadencial previsto no art. 173, II, do CTN, não comporta inovações ou inserções de elementos novos que não figuravam no lançamento anterior, cancelado por vício formal. Deve o novo lançamento ser uma reprodução do anterior, apenas corrigindo a falha que deu causa ao seu cancelamento. Trata-se de reedição de lançamento com mesmo

conteúdo descritivo, ressalvada apenas a medida corretiva. [Koch, Deonísio - Processo Administrativo Tributário - 1ª ed., Editora Momento Atual, Florianópolis-SC, 2003. pag. 294]'

Como se percebe, tal proceder não foi observado e não poderia, eis que o vício condutor da nulidade era essencialmente material, reeditar o lançamento nos mesmos termos conduziria ao mesmo resultado, razão pela qual se tenta a todo o custo emendar desventuras em série de que padece tal lançamento.

Os atos praticados pelos julgadores que nos precederam, com todo respeito e deferência devida aos ilustres, indiciam a possibilidade de haver uma certa parcialidade na função de revisar o lançamento, eis que mesmo diante de tantos equívocos cometidos no lançamento original e repetidos na versão reeditada, ainda permitem que se complemente o instrumento de lançamento, mesmo diante de vícios materiais e os elementos desta complementação como fundamentos para manutenção de ato nulo.

Tais condutas, portanto, ultrapassam os limites aceitáveis de busca da máxima efetividade da lide, ferindo uma série de direitos e garantias fundamentais do Recorrente.

Os termos do despacho nº 0041 - 8a Turma da DRJ/RPO, de 04 de setembro de 2008, corroboram a tese recursal de modo indiscutível, pois, antes de tal diligência, o lançamento carecia de motivação e base probatória. Vejamos seus termos:

"No relatório fiscal consta a informação de que os fatos geradores das contribuições apuradas foram os pagamentos efetuados a várias subempreiteiras. Consta ainda, que a empresa Ellenco apresenta em sua contabilidade dois centros de custos mais utilizados:

Custos/Obras de Terraplenagem e Custos/Obras da Telesp, onde são lançadas, entre outras, as despesas com as subempreiteiras.

*No entanto, **no relatório fiscal não há qualquer indicação de que as notas fiscais de prestação de serviços foram lançadas dentro dos centros de custos acima citados, nem qualquer outra prova de que tais serviços foram prestados na atividade de construção civil.***

*Assim, **retornamos os presentes autos para que a autoridade fiscal lançadora indique os motivos que a levaram a concluir que os serviços foram prestados na atividade de construção civil, juntando, quando possível, os elementos de provas que possuir.***

Mas grave do que a fragilidade das provas acostadas em lançamento reemitido, seja por ordem do lançamento, seja em razão da diligência, é a complementação da informação fiscal do lançamento contido as fls 86/88, que representa verdadeira inovação no lançamento, eis que, pela primeira vez, insere motivação adequada.

E justamente tais elementos foram determinantes para formação do convencimento do Relator da decisão objurgada. É cristalino o fato de ter o Relator construído

seu convencimento integralmente calcado em tais provas, provas essas produzidas de modo extemporâneo e por intervenção do julgador.

A relação processual deve ser marcada pela isonomia e uma vez realizado o lançamento ou apresentada a impugnação, salvo as exceções previstas em lei, não cabe a produção de novas provas, a apresentação de manifestação complementar a impugnação ou ao lançamento, tão pouco a diligência pode ter por finalidade, mais uma vez, auxiliar no aprimoramento de lançamento que foi re-emitido devido a anulação anterior ou a juntada de provas de deveriam acompanhar tais expedientes desde a origem. Este é posicionamento que tem prevalecido nesta turma.⁶

Em que pese os precedentes referidos versarem sobre juntada de novas provas, complementação das razões originais e impossibilidade de uso da diligência para produção de provas que deveriam instruir as manifestações dos contribuintes nos momentos propícios, tal racional tem aplicabilidade *mutatis mutandis* aos atos fiscais.

A decisão recorrida foi proferida com base em tais elementos, seus termos deixam claro serem tais documentos a motivação suficiente de convencimento do órgão colegiado *a quo*, o que implica em alteração dos motivos determinantes.

É válido lembrar a lição de Hely Lopes Meirelles sobre a teoria dos motivos determinantes, a ser observada nos atos administrativos:

"(...) A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos, para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. Mesmo os atos discricionários, se forem motivados, ficam vinculados a esses motivos como causa determinante de seu cometimento e se sujeitam ao confronto da existência e legitimidade dos motivos indicados. Havendo desconformidade entre os motivos e a realidade o ato é inválido.(...)"

[Curso de Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 25 ed., pp. 186/187.]

Ao promover alteração nos termos originais do lançamento re-emitido e, com base na nova conformação de motivos apresentada em razão da diligencia solicitada pelo i. Relator da DRJ, a decisão recorrida transcendeu os motivos determinantes originários, que

⁶ RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA. CONTRARRAZÕES DO RECORRENTE. LIMITAÇÃO AO RESULTADO DA DILIGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO. Não se deve conhecer de recurso complementar ou de provas apresentadas por ocasião de diligência quando referidos elementos não tenham relação com seu objeto. APRESENTAÇÃO DE NOVAS PROVAS E DE RECURSO VOLUNTÁRIO EXTEMPORÂNEO EM VIRTUDE DE DILIGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. Somente é cabível a apresentação de novas provas ou de razões recursais em face de diligência quando essas se refiram a fato ou a direito superveniente ou destinem-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos em decorrência do resultado desse procedimento. [Acórdão 2402-005.842]

NULIDADE. INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE PERÍCIA E DE DILIGÊNCIA. Estando devidamente fundamentado pela instância de primeiro grau a rejeição dos pedido de diligência e de perícia, procedimentos que não se prestam à produção de provas cujo ônus de apresentar é do contribuinte, não há nulidade a ser declarada. [Acórdão nº 2402-005.006]

PEDIDO DE JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS. DESCABIMENTO. Rejeita-se pedido genérico de juntada posterior de provas, mormente em etapa processual inapropriada do rito processual administrativo. [Acórdão 2402-005.094]

mais do que esclarecer pontualmente algo, alterou substancialmente os motivos expostos no lançamento original em claro prejuízo a ampla defesa e contraditório promovido em desfavor da Recorrente.

Não só a desconformidade entre o evento (real) e o fato descrito na norma individual e concreta (lançamento) é causa de decretação da improcedência do lançamento pelo mérito, com base na teoria dos motivos determinantes, mas também o é a alteração de tais motivos, quando a motivação original é inexistente.

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso neste ponto.

4. Responsabilidade Solidária.

Neste tópico, essencialmente, o Recorrente o recorrente reagita a mesma tese levada a lide por ordem da impugnação, basicamente, afirma que não haveria base legal para o estabelecimento de responsabilidade solidária do construtor antes da Lei nº 9.528/97.

Sem embargos, quanto a dubiedade da própria natureza do serviço e validade do lançamento, restando vencido quanto aos pontos anteriores e promovendo a análise unicamente com base no lançamento re-emitido, nosso posicionamento quanto a possibilidade de estabelecer a solidariedade do construtor se coaduna com o exposto na decisão recorrida, razão pela qual adotaremos integralmente seus termos neste ponto;

"Responsabilidade solidária A impugnante aduz que a responsabilidade solidária do construtor com o subempreiteiro somente adveio com a redação dada ao artigo 30, VI da Lei nº 8.212/91 pela Lei nº 9.528/97. Diante disso, alega a ilegalidade do item 15 da OS INSS/DAF nº 51/92 e do item 17 da OS INSS/DAF nº 165/97.

O argumento não deve ser acatado.

A responsabilidade solidária do construtor com as subempreiteiras pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, exigidas neste lançamento, tem por fundamento legal o artigo 30. VI da Lei nº 8.212/91 combinado com o item 15 da OS INSS/DAF nº 51/92 (vigente no período de 01/94 a 07/97) ou item 17 da OS INSS/DAF nº 165/97 (vigente no período de 08/97 a 12/98).

As arguições de ilegalidade de normas infra-legais não devem ser conhecidas, vez que é vedado a este órgão de julgamento afastar a aplicação de atos normativos por ilegalidade, ante o disposto no artigo 18 da Portaria RFB nº 10.875/2007.

Por fim, o artigo 124. I do CTN não foi utilizado como fundamento legal da responsabilidade solidária no presente lançamento."

Assim, voto por negar provimento ao recurso neste ponto.

Conclusão

Por todo exposto voto por conhecer do recurso acolhendo a preliminar de decadência para, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator

Voto Vencedor

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

Não obstante as razões suscitadas pelo i. relator, que o levaram a reconhecer a decadência do lançamento em litígio e em dar provimento ao recurso voluntário, não vejo como com elas anuir.

A respeito da solidariedade, estou de acordo com as conclusões voto vencido.

Lançamento Substituído – Natureza do Vício

No caso em tela, tem-se um lançamento substituto, decorrente da anulação de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, relativa aos Debcad nº 35.374.508-1; 35.374.506-5 e 35.374.503-0. Referidos lançamentos foram anulados, por vício formal, pela decisão consubstanciada no Acórdão nº 608/2006 (fls. 53/59), da Quarta Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social (4ª Caj/CRPS). Vejamos a conclusão do *decisum*:

Voto no sentido de ANULAR o Acórdão nº 819/2003, para CONHECER DO RECURSO e ANULAR a presente notificação por vício formal.

A despeito disso, entendeu o i. relator que, em vista dos argumentos que embasaram a decisão do CRPS, a natureza do vício que levou à anulação do lançamento seria material, tendo, por essa razão, afastado a aplicação do inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN e declarado decadentes os créditos tributários na sua totalidade.

Com a devida vênia, não há como considerar pertinentes as considerações insertas no voto vencido a respeito desse tema. É que o inciso II do art. 42 do Decreto 70.235/1972 é expresso no sentido de que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal – PAF, sendo incabível a oposição de recurso ou tendo-se esgotado o prazo para sua interposição, as decisões administrativas de segunda instância tornam-se definitivas. Senão vejamos o teor do dispositivo:

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 caso concreto, não se tem notícias sobre a interposição de qualquer espécie de recurso pelo sujeito passivo, questionando a natureza do vício que anulou o primeiro lançamento, ou seja, a decisão materializada pelo Acórdão nº 608/2006 do CRPS tornou-se definitiva, não sendo mais admissível qualquer questionamento a seu respeito na esfera

administrativa. Com a devida vênia, a norma processual impossibilita a adoção de decisões tendentes a reverter algo que, nos termos da lei processual, tenha tornado-se imutável.

E mais, no presente PAF a recorrente, em nenhum momento, questionou a natureza do vício declarado em relação ao lançamento substituído. Não é plausível que o julgador administrativo, ainda que a pretexto de conhecer de questão de ordem pública, adote decisão com base em fundamentos estranhos aos erigidos no recurso do contribuinte.

Aliás, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/1970, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a discordância do sujeito passivo em relação ao lançamento devem ser por ele suscitados, e não pelo julgador administrativo. Confira-se:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

[...]

Além do que, o art. 141 do Código de Processo Civil, que abaixo se transcreve, é expresso quanto à vedação imposta aos julgadores em conhecer de questões que não tenham sido fomentada por quem, em virtude de lei (como é o caso), tinha a incumbência de fazê-lo:

Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.

Por tudo o que até aqui se expôs, voto no sentido de afastar as razões arguidas no voto vencido quanto à alteração da natureza do vício reconhecido pelo Acórdão nº 608/2006 do CRPS (de vício formal para material), tendo em vista que referida decisão há muito se tornou definitiva na esfera administrativa.

Do mesmo modo, entendo as questões afetas à decadência devem ser analisadas à luz dos argumentos apresentados pela recorrente, o que será feito adiante, devendo ser também afastadas as razões suscitadas no voto do i. Relator a esse respeito.

Decadência

Alega a recorrente que o lançamento foi realizado após o prazo legal estabelecido e que, por essa razão, o crédito objeto da autuação ora analisada estaria decaído. O art. 173 do CTN, no seu entender, não estabelece hipótese interrupção do prazo decadencial. Aduz que: “*se o lançamento é anulado, não há previsão legal para sua substituição. Ele deve ser praticado, novamente e, como se trata de novo lançamento, opera-se em seu desfavor a decadência*”.

Segundo infere:

se é um novo lançamento, ele deve respeitar o termo inicial do prazo decadencial, isto é, a data da decisão definitiva que anulou a NFLD.

Não são, portanto, mais cinco anos para a Fazenda Pública constituir tributos lançados no auto de infração anulado. São cinco anos, contados da data em que o auto de infração foi anulado!

A decisão que anulou a primeira NFLD foi proferida pela 4ª Caj, em 26/ABR/2006, o dias ad quem para a contagem do prazo decadencial.

Interpretando-se, pois, sistematicamente o art. 173, inciso II do CTN, conclui-se, então, que os tributos anteriores a ABR/2001 foram atingidos pela decadência.

Como consequência última, a NFLD inclui apenas tributos já decaídos, razão porque o auto de infração, data vênua, deve ser anulado. (destaques do original)

Embora as razões recursais sejam de difícil compreensão, ao que nos parece, a recorrente entende que uma NFLD feita em substituição a outra, por se tratar de novo lançamento, tem como termo inicial para fins de contagem da decadência a data de ocorrência dos fatos geradores a que se referir.

Ocorre que essa interpretação não se coaduna com o que estabelece o inciso II do art. 173 do CTN:

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.

[...]

Consoante estatuem os dispositivos encimados, o prazo decadencial quinquenal para constituição do crédito tributário será contado a partir da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Assim, a despeito dos argumentos arrolados na peça recursal, em havendo anulação de lançamento anterior por vício formal, há reabertura do prazo para novo lançamento, cujo início da contagem é a data em que se tornar definitiva a decisão a esse respeito.

Na doutrina, é uníssono o entendimento segundo o qual essa norma implica a reabertura do prazo extintivo. É o que demonstra Leandro Paulsen, recorrendo aos professores Paulo de Barros Carvalho, Luciano Amaro e Ives Gandra da Silva Martins⁷. A inexistência de celeuma doutrinária ou mesmo jurisprudencial a esse respeito certamente se deve à clareza do dispositivo legal transcrito alhures.

⁷ 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.

No caso concreto, segundo informa o acórdão recorrido e o recurso voluntário, a decisão que anulou, por vício formal, o primeiro lançamento tornou-se definitiva em 26/04/2006. Portanto, como os sujeitos passivos da obrigação tributária foram notificados do novo lançamento em 22/02/2007 (Ellenco) e 19/04/2007 (TCR), ou seja, dentro do prazo legal que a Fazenda Pública dispunha para tal, não há que se falar em decadência.

Nulidade Absoluta – Modificação dos Motivos Determinantes

De acordo com apelo recursal, ainda na fase impugnatória, a recorrente arguiu a nulidade do lançamento pelo fato de esse “*não descrever sequer o serviço executado pela subempreiteira, quanto mais, afirmar que ele se definia como ‘obra de construção civil’.* Isto é, por não possuir motivação”.

A nulidade não teria passado despercebida pela autoridade julgadora de primeira instância administrativa, que determinou a realização de diligência, tendo dado à autoridade administrativa a oportunidade de proceder conforme o art. 142 do CTN c/c o **caput** do art. 37 da Lei nº 8.212/1991.

Aduz ainda que:

A autoridade administrativa respondeu à diligência, instruindo a NFLD com cópias de notas fiscais de serviços e da escrituração contábil da recorrente. E, diante desses documentos, complementou o relatório fiscal original, mediante informação fiscal.

Alega que o lançamento tributário, enquanto ato administrativo, respeita os seus princípios, dentre eles, a impossibilidade de se modificar a sua motivação, sob pena de nulidade. Prossegue afirmando que, na tentativa de convalidar um ato nulo, a autoridade julgadora teria faltado com a verdade, pois, no seu entender, a Informação Fiscal não complementou o Relatório Fiscal, e sim modificou os fatos originariamente verificados pela autoridade administrativa, visto que “*a NFLD nunca se baseou em um único elemento de prova, sequer a prova indiciária. Ela se fundamentou, exclusivamente, na documentação contábil da recorrente, seu livro Razão*”, sendo que “*a escrituração contábil não se presta como elemento probatório dos serviços, prestados por terceiros, porquanto não descreve os serviços tomados pela recorrente*”.

A despeito dessas e de outras questões abordadas no tópico do recurso voluntário denominado pela recorrente de “*NFLD. Nulidade absoluta. Modificação dos motivos determinantes*”, o fato é que os fundamentos ali erigidos não foram apresentados em momento processual oportuno.

Conforme já se esclareceu neste voto, o inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 prescreve que, no âmbito do processo administrativo fiscal, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que o sujeito passivo possui devem ser mencionados ainda na impugnação.

É certo que a autoridade julgadora *a quo*, acostada no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, converteu o julgamento em diligência, tendo o Fisco prestado importantes esclarecimentos para a sua tomada de decisão e, em casos como esses, o art. 28 da Lei nº 9.784/1999 impõe à Administração o dever de intimar o interessado, veja-se:

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.

Aliás, o parágrafo único do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011 é ainda mais claro quanto à necessidade de cientificação do contribuinte quando, em virtude de perícia ou diligência, fatos ou documentos novos seja trazidos aos autos, estabelecendo inclusive prazo para manifestação:

Art. 35. A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1º).

Parágrafo único. O sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da realização de diligências e perícias, sempre que novos fatos ou documentos sejam trazidos ao processo, hipótese na qual deverá ser concedido prazo de trinta dias para manifestação (Lei nº 9.784, de 1999, art. 28). (Grifou-se)

Aperceba-se que referidas normas conferem ao contribuinte a oportunidade de complementar sua defesa, mediante reabertura do prazo impugnatório, de forma garantir-lhe o pleno exercício à ampla defesa e ao contraditório. Contudo, é no prazo definido no parágrafo único do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011 que as razões adicionais de defesa devem ser apresentadas, não havendo como o sujeito passivo fazê-lo em momento processual posterior, a menos que para contrapor razões referidas na decisão objeto de recurso, o que não é o caso.

Porém, o contribuinte foi regularmente intimado do resultado da diligência (vide Informação Fiscal de fls. 128/130) e, conforme expediente de fl. 137 não apresentou qualquer tipo de manifestação. Não cabe agora, já por ocasião do recurso voluntário, trazer à lide argumentos inovadores.

Em vista disso, não acolho essas novas razões recursais a respeito do presente tema, dada sua preempção.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho