



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.724635/2011-96
ACÓRDÃO	9101-007.496 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	TECNEW SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2002

LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL. DECISÃO ADMINISTRATIVA DEFINITIVA. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE REQUALIFICAÇÃO DA NATUREZA DO VÍCIO EM PROCESSO POSTERIOR.

Transitada em julgado decisão administrativa que qualificou como formal o vício que ensejou a nulidade de lançamento tributário, é vedado a órgão julgador posterior reapreciar ou requalificar a natureza desse vício, sob pena de violação à coisa julgada administrativa e aos princípios da segurança jurídica e estabilidade das relações administrativas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e dar provimento parcial ao Recurso Especial para afastar a premissa do acórdão recorrido quanto à possibilidade da alteração da natureza formal do vício do primeiro lançamento e devolver os autos à instância *a quo* para análise das demais alegações recursais. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro não apresentou a declaração de voto, que deve ser considerada como não formulada, nos termos do § 7º do art. 114 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir Jose Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em face do Acórdão nº 1302-006.995, de 25.01.2024, via do qual se decidiu, por unanimidade de votos, acolher a prejudicial de decadência suscitada, e, por consequência, dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar as exigências fiscais tratadas no presente processo.

2.A controvérsia teve origem em autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS do ano-calendário de 2002, lavrados contra a Recorrida no processo administrativo nº 18471.000891/2005-36, em decorrência de omissão de receitas. Estes autos de infração foram declarados nulos pela DRJ, decisão posteriormente confirmada pelo Acórdão 1102-000.275, de 03.08.2010, que negou provimento ao recurso de ofício. Na ocasião, a decisão de piso caracterizou o vício como sendo de natureza formal, tendo em vista que a fiscalização utilizou demonstrativos fiscais inconclusivos e de difícil compreensão, que impossibilitaram o pleno exercício da defesa pela contribuinte, e expressamente resguardou o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário no prazo de cinco anos, nos termos do artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional.

3.Com base nessa autorização, em 20.06.2011, foram lavrados novos autos de infração, que constituem o objeto da presente lide. A fiscalização fundamentou as novas exigências na mesma situação fática do lançamento anterior, qual seja, a manutenção de valores não comprovados na conta contábil "Fornecedores". O saldo desta conta em 31.12.2002 totalizava R\$ 6.067.750,29, conforme declarado na DIPJ. Quando intimada a comprovar a exigibilidade desses valores, a empresa apresentou demonstrativos referentes a apenas três fornecedores: Vetnil no valor de R\$ 576.676,11, Mogiana no valor de R\$ 322.838,64 e Merial no valor de R\$ 1.933.401,73, totalizando R\$ 2.833.916,48.

4.Durante o procedimento de fiscalização, nem todos os valores apresentados puderam ser confirmados pela autoridade lançadora, seja pela ausência de quitação dos títulos, seja pela falta de escrituração adequada. Ao final, apenas R\$ 1.201.528,61 foram considerados

devidamente comprovados, resultando numa diferença de R\$ 4.866.221,68 que foi tratada como omissão de receita sujeita à tributação.

5.A empresa se insurgiu contra esses últimos lançamentos através da impugnação de fls. 156/175, que foi julgada improcedente, por unanimidade de votos, sob o fundamento de que o vício dos primeiros autos de infração era meramente formal, que não havia ocorrido decadência e que a empresa não comprovou adequadamente a exigibilidade dos valores registrados na conta de fornecedores (fls. 229/245).

6.Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 256/280, provido pelo colegiado *a quo* em aresto assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

LANÇAMENTO DECLARADO NULO. VÍCIO CONSIDERADO FORMAL NA DECISÃO QUE RECONHECEU A NULIDADE. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. VÍCIO MATERIAL. DECADÊNCIA. art. 150, § 4º, do CTN. OCORRÊNCIA.

A falta de composição individualizada do passivo não comprovado caracteriza vício material em relação à base de cálculo, ainda que a decisão que declarou sua nulidade tenha o caracterizado como formal. se o vício no lançamento está relacionado aos requisitos fundamentais, estamos diante de nulidade substancial ou essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte. Novo lançamento ocorreu quando a decadência já havia operado, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

7.Cientificada da decisão, a PGFN opôs os Embargos de Declaração de fls. 339/346, suscitando a ocorrência de omissão e obscuridade na decisão embargada. Com a rejeição dos embargos nos termos do despacho de fls. 350/354, interpôs o Recurso Especial de fls. 356/3609 em relação à matéria ***“impossibilidade de reapreciar matéria já consolidada em decisão administrativa definitiva — garantia da coisa julgada”*** (paradigma 9202-010.877), tendo o apelo sido admitido, *ex vi* do despacho de fls. 373/380, conforme denotam os seguintes excertos:

(...)

De fato, em análise ao inteiro teor do paradigma e aos argumentos desenvolvidos pela Recorrente em seu apelo especial, verifica-se que sob situações fáticas análogas, prevaleceu entendimento contrário ao que fundamentou a decisão recorrida, integrada pelo Despacho de Admissibilidade de Embargos, acerca da estabilidade da matéria objeto de decisão administrativa definitiva.

No Despacho que examinou a admissibilidade dos Embargos de Declaração opostos neste processo em face da decisão ora Recorrida, constou o seguinte:

O voto que orientou o acórdão explicita que no julgamento do primeiro lançamento *“restou expressamente consignado que o vício seria formal, e que estaria resguardado o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário no prazo no art. 173, II, do CTN”*.

Entretanto, o acórdão ora embargado entendeu que *“o vício de nulidade daquele primeiro lançamento possuía natureza material”*, e que, portanto, a decadência do novo lançamento (objeto dos presentes autos) deveria ser analisada por meio da regra do art. 150, § 40, do CTN.

[...]

Os julgadores simplesmente entenderam que a referida matéria (natureza do vício do primeiro lançamento) não estava abrangida por

uma estabilidade absoluta no processo administrativo, semelhante à da coisa julgada no processo judicial.

Os argumentos apresentados pela PGFN configuram nítido inconformismo com o que restou decidido.

Quanto a outros julgados que a PGFN invoca em reforço de seus argumentos, cabe registrar que a diferença de posicionamento entre turmas do CARF pode até dar ensejo à apresentação de recurso especial de divergência, desde que haja semelhança entre as situações examinadas pelos diferentes julgados, mas não caracteriza nenhum vício de omissão ou obscuridade por parte do acórdão ora embargado.

Assim, os embargos não devem ser acolhidos. (destaques ora acrescidos)

Por outro lado, conforme destacou a Recorrente, no voto condutor da decisão ora apontada como paradigma (**Acórdão nº 9202-010.877**) prevaleceu o entendimento de que "no processo administrativo ocorre a coisa julgada quando a decisão se torna definitiva e imutável, não cabendo mais qualquer discussão a respeito dos pontos nela tratados". Nesse sentido, acrescentou-se que, "quando se trata do processo administrativo fiscal, há legislação a respeito", no caso, o inciso II do art. 42 do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual é definitiva a decisão "de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição".

Dessa forma, em se tratando de cenários fáticos análogos, e tendo as decisões recorrida e paradigmas chegado a conclusões diametralmente opostas quanto à possibilidade de reapreciação de matéria já consolidada em decisão administrativa definitiva, entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada pela Recorrente.

(...)

8.A Recorrida ofereceu contrarrazões às fls. 388/409, combatendo o conhecimento e o mérito recursal.

9.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

CONHECIMENTO

10.O Recurso Especial é tempestivo, conforme já atestado pelo despacho de admissibilidade de fls. 373/380, tendo sido admitido em relação à matéria ***"impossibilidade de reapreciar matéria já consolidada em decisão administrativa definitiva — garantia da coisa julgada"***, em face do paradigma nº 9202-010.877.

11.A Recorrida contrapõe-se ao conhecimento recursal sustentando a existência de diferenças fáticas substanciais entre as situações examinadas pelas decisões cotejadas.

12.Anota que, no caso paradigma, a decisão administrativa definitiva que cancelou o lançamento originário estabeleceu expressamente a existência de vício formal e ressaltou a possibilidade de relançamento com fundamento no art. 173, inciso II, do CTN, em situação na qual o novo auto de infração limitou-se a detalhar a descrição fática anteriormente considerada

insuficiente, mantendo a mesma exigência tributária, o mesmo fundamento legal e a mesma acusação, sem necessidade de novas investigações.

13. Em contraposição, aponta que, no caso em análise, a decisão definitiva administrativa que julgou improcedente o Recurso de Ofício não delimitou que o vício seria decorrente de defeito formal, nem ressalvou a possibilidade de novo lançamento. Muito pelo contrário, a decisão identificou "registros fiscais flagrantemente antagônicos" que impossibilitaram sequer identificar pagamentos a fornecedores considerados comprovados, evidenciando contradições materiais que transcendem questões meramente formais.

14. Prossegue argumentando a respeito das alterações substanciais promovidas no relançamento realizado nos presentes autos. Enumera cinco modificações que caracterizam verdadeiro refazimento do trabalho fiscal: alteração na base de cálculo de R\$ 4.856.570,19 para R\$ 4.866.221,68; mudança nos valores dos tributos exigidos; inovação no fundamento legal da acusação, passando do art. 281, inciso II (passivo fictício) para o art. 281, inciso III (passivo não comprovado); correção da metodologia tributária para IRPJ e CSLL; e modificação do regime jurídico do PIS de cumulativo para não-cumulativo.

15. Estas alterações, segundo a defesa, evidenciam que os novos autos de Infração não se limitaram a corrigir aspectos formais, mas promoveu novo procedimento fiscal com registro de solicitação de documentos não trabalhados no lançamento originário, resultando em exigência fiscal divergente com novas bases de cálculo, novos valores e fundamentação legal diversa.

16. Para reforçar sua tese, a defesa invoca precedentes do próprio CARF que estabelecem a necessidade de similitude fática para conhecimento do recurso especial. Cita especificamente os Acórdãos nº 9202-008.885 e nº 9202-010.901, que afirmam não haver demonstração de divergência jurisprudencial quando se adota premissa equivocada sobre a situação fática, e que a ausência de similitude fática inviabiliza o conhecimento do recurso.

17. Como se observa, o Acórdão recorrido tratou da questão na forma do voto condutor de lavra da Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó nos seguintes termos:

Um dos principais argumentos trazidos na via recursal pelo Recorrente diz respeito à **natureza** da nulidade que culminou no cancelamento do primeiro Auto de Infração. Tal nulidade foi reconhecida na decisão de 1ª instância administrativa da DRJ/RJI no Acórdão nº 12-18540, da 3ª Turma, em 28/02/2008, a qual foi confirmada em sede de Recurso de Ofício pelo CARF, no Acórdão 1102-000.275, de 03/08/2010, por decisão da 2ª Turma, da 1ª Câmara da 1ª Seção.

Conforme extrato do Acórdão deste Conselho, ao analisar aquele primeiro lançamento, se constatou que não era possível identificar a composição da base de cálculo e, por esta razão, o lançamento seria nulo. Restou expressamente consignado que o vício seria formal, e que estaria resguardado o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário no prazo no art. 173, II, do CTN. *In verbis*:

Voto

Conselheiro JOSÉ SÉRGIO GOMES

O valor exonerado de crédito tributário supera aquele previsto no artigo 2º da Portaria MF nº 375/2001, com o valor alterado pela Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 1.000.000,00), motivo pelo qual se acolhe o recurso de ofício interposto pela autoridade julgadora de primeira instância.

Transcrevo a parte do voto condutor do acórdão recorrido que reputo essencial a este julgamento:

“30 Na descrição dos fatos do auto de infração (fl. 81), a autoridade autuante informa que o valor de R\$ 4.856.570,19, base de cálculo do tributo/contribuições exigidos, “advém da diferença entre o saldo da conta Fornecedores (2-1-02) no Balanço de 31/12/2002 (fls. 76/78) e D1P1 2003 (fls. 3/57) e as relações de credores e documentos apresentados pelo contribuinte à fiscalização”.

31 Na D1P1 do ano-calendário 2002 (fl. 53), no demonstrativo a fl. 75 e na cópia do Diário à fl. 77 é possível identificar o saldo da conta “Fornecedores”, cujo montante equivale a R\$ 6.067.750,29

32 Quanto às relações de credores e documentos mencionados, embora não tenham sido informadas as folhas onde estariam acostadas nos autos, verificam-se, às fls. 60/69, demonstrativos contendo informações sobre títulos de créditos

33 Analisando o sobredito demonstrativo (fls. 60/69), onde constam anotações feitas à lápis (fls. 66/69), não é possível identificar a composição do montante de R\$ 4.856.570,19, que foi utilizado como base de cálculo do tributo/contribuições exigidos, tampouco a parcela do passivo no valor de R\$ 1.211.180,10, que a fiscalização informa ter sido comprovada, o que impede o exercício de ampla defesa do Interessado.

34 Deste modo, declaro nulo o presente lançamento tributário, por conter vício em sua formação, resguardando o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário no prazo de cinco anos, nos termos do art. 173, inciso II da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN).”

Realmente, a contribuinte foi instada a comprovar a efetiva exigibilidade do valor por ela lançado na conta de fornecedores em data de 31 de dezembro de 2002, vindo a resposta que a importância de R\$ 6.067.750,29 nela constante se decompunha nas quantias e fornecedores elencados à fl. 75 (repriseada à fl. 77), em número de 18 (dezoito).

Em suas razões, o Recorrente argumenta que a exigência “*tem nítido caráter material*”, isso porque o fundamento do cancelamento pela DRJ é indicado como “*não é possível identificar a composição do montante de R\$ 4.856.570,19 que foi utilizada como base de cálculo do tributo/contribuições exigidos, tampouco a parcela do passivo no valor de R\$ 1.211.180,10 (...)*”. E, no âmbito deste Conselho, havia sido reconhecida a incerteza e iliquidez, quando se afirma que há “*...registros fiscais flagrantemente antagônicos*”.

Vejo que assiste razão ao Recorrente. O vício de nulidade daquele primeiro lançamento possuía natureza material, o que faz com que seja analisado o prazo de decadência deste lançamento sob julgamento por meio da regra do **art. 150, § 4º, do CTN**. O fato de a decisão administrativa ter consignado que, na compreensão daquele julgador a natureza da nulidade era formal, e que o Fisco poderia efetuar novo lançamento, não desnatura a verdadeira natureza daquela nulidade, que é substancial/material/essencial e, muito menos atrairia a aplicação do **art. 173, II, do CTN**.

E isso por um simples motivo: a nulidade estava na quantificação da matéria tributária, isto é, na base de cálculo.

É amplamente sabido que vício formal a que se refere o art. 173, II, do CTN é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, que diz respeito a erros quanto à escrita do auto de infração, relacionados a **aspectos extrínsecos** do lançamento, como por exemplo: inexistência de data, nome da autoridade competente, matrícula, local de lavratura do auto, assinatura do autuante, autorização para nova lavratura de auto de infração, ou quaisquer outros erros que comprometam a forma do ato do lançamento.

Porém, se o vício no lançamento está relacionado aos requisitos fundamentais, estamos diante de nulidade substancial ou essencial, que macula o lançamento, ferindo-o

de morte. O que impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. Nesse sentido, importante recordar que os requisitos fundamentais são aqueles **intrínsecos** ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no **art. 142** do CTN, que são: a valoração jurídica dos fatos tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, **a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo** (Nesse sentido, exemplificativamente: **Acórdão 1301-002.975**, 11 de abril de 2018).

Ressalto que, ainda que tal matéria tenha sido objeto de debate quando do julgamento da primeira autuação fiscal, ela retorna para conhecimento por este Colegiado no momento em que é trazida a alegação de nulidade nesta segunda autuação fiscal. Destaco que há, portanto, cognição deste Colegiado sobre a *natureza* da nulidade ocorrida em razão, e que esta matéria não está abrangida por uma estabilidade absoluta no processo administrativo, semelhante à da coisa julgada no processo judicial.

Em julgamento recente, ocorreu situação semelhante. A decisão de primeira instância havia feito menção à existência de nulidade formal. Contudo, pelo teor da decisão, este Conselho verificou que, em verdade, também havia outra nulidade no lançamento – narrada pela decisão de primeira instância – que não havia sido reconhecida e que continha natureza material. Assim, estava vedada a possibilidade de novo lançamento, é o que ocorre no **Acórdão 1401-006.297**, de 16 de novembro de 2022, de Relatoria do Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, *in verbis*:

A decisão recorrida não se ateu ao fato de que o lançamento realizado em 22/12/2003 também padecia de vício material, apesar de o decisum proferido pela DRJ/CPS referir-se tão somente à ocorrência de vício formal (que também eivava de nulidade o respectivo lançamento) (...).

Ora, apesar de ter se referido tão somente ao vício formal existente no lançamento, a própria decisão proferida pela DRJ/CPS declarou em seu corpo (voto) a existência também de vício material ao reconhecer que o lançamento deveria ter adotado a sistemática do lucro arbitrado, ao invés do lucro real.

Verificado que tal situação efetivamente ocorreu, ou seja, o auto de infração foi lavrado com base no lucro real ao invés do lucro arbitrado, estaríamos diante de alteração do critério jurídico do lançamento, o que é vedado pelo art. 146 do CTN. Tal equívoco cometido pela Fiscalização quando do lançamento realizado em 2003 não pode ser qualificado como mero erro na forma de produção do ato. O vício relacionado ao lançamento sob análise é de aplicação errônea da legislação tributária ao caso concreto. Neste contexto, vícios relacionados à aplicação da norma tributária, em que se demanda o exame da adequação do preceito legal ao caso concreto, e no qual os defeitos do ato surgem em razão da errônea aplicação da regra matriz de incidência, **referem-se a vícios materiais, que ensejam a nulidade do ato.** (grifos originais)

Sendo, portanto, fato incontroverso que o vício que levou ao cancelamento do primeiro lançamento está ligado à mensuração da base de cálculo, é irrecusável o reconhecimento de que a nulidade anteriormente proferida tem caráter material, e não formal.

Desta forma, resta aplicável ao presente caso o **art. 150, § 4º, do CTN**, razão pela qual reconheço a decadência do lançamento de IRPJ/CSLL e PIS/COFINS do ano-calendário **2002**, visto que a Recorrente foi cientificada do lançamento ora em análise em **22/06/2011** (fls. 103 e § 73 do Acórdão recorrido à fl. 239).

As demais alegações trazidas em sede de Recurso Voluntário perdem o objeto em razão do reconhecimento da decadência, conforme acima demonstrado.

18. Em resumo, a decisão recorrida compreendeu a possibilidade de revisitar a natureza do vício do primeiro lançamento com base nos seguintes fundamentos:

- Apesar de a natureza do vício ter sido objeto de debate no julgamento da primeira autuação fiscal, ela retornou para conhecimento do órgão julgador de 2º grau no momento em que é trazida a alegação de nulidade nesta segunda autuação fiscal.
- Existe, portanto, cognição do colegiado sobre a natureza da nulidade ocorrida.
- Esta matéria não está abrangida por uma estabilidade absoluta no processo administrativo, semelhante à da coisa julgada no processo judicial.

19.A seu turno, o paradigma 9202-010.877 debruçou-se sobre controvérsia que teve origem em autuação fiscal que imputou à Caraíba Metais S/A responsabilidade solidária pelo recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre remunerações decorrentes de cessão de mão de obra. A empresa foi considerada responsável solidária, nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212, de 1991, por contribuições previdenciárias relativas a serviços prestados por pessoas físicas vinculadas à empresa Parada Montagem e Manutenção Ltda, constantes de notas fiscais emitidas no período fiscalizado.

20.O caso apresentou tramitação processual que se desenvolveu em múltiplas fases administrativas. Inicialmente, foi lavrada a NFLD nº 32.615.838-3 em dezembro de 1998, posteriormente anulada pelo Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) em outubro de 2003, por meio do Acórdão nº 002401. A decisão do CRPS fundamentou-se em cerceamento de defesa, considerando que a autoridade fiscal não demonstrou adequadamente a ocorrência de cessão de mão de obra, limitando-se a apresentar modelo genérico de relatório fiscal sem abordar as especificidades de cada contrato ou serviço prestado. Aspecto crucial dessa decisão reside no fato de que, ao anular o lançamento originário, o órgão qualificou expressamente o vício como sendo de natureza formal e indicou que eventual lançamento substitutivo deveria observar o prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional. Com base nessa determinação, a Fazenda Pública efetuou novo lançamento substitutivo em janeiro de 2007, dentro do prazo de cinco anos contados da decisão definitiva do CRPS.

21.A questão jurídica central que se instaurou no julgamento relaciona-se à possibilidade de o CARF reanalisar e alterar a qualificação da natureza do vício já definitivamente declarada pelo CRPS. Em julgamento anterior, a segunda instância do CARF, por meio do Acórdão nº 2302-003.295, havia desconsiderado a qualificação do vício feita pelo CRPS, reclassificando-o como vício material e aplicando as regras ordinárias de decadência, o que resultou na declaração de extinção do crédito tributário por decadência.

22.A 2ª Turma da CSRF, no entanto, ao proferir a decisão paradigmática, reformou esse entendimento, estabelecendo que não cabe ao órgão administrativo diverso rever ou alterar os fundamentos de decisão administrativa que já tenha adquirido caráter definitivo. O acórdão fundamentou-se no princípio da coisa julgada administrativa, reconhecendo que a decisão do CRPS havia transitado em julgado pela ausência de recursos de ambas as partes, tornando-se

imutável quanto aos seus termos e fundamentos. Confirmam-se os seguintes excertos extraídos do voto condutor proferido pela Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes:

Conforme evidenciado no relatório, a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado cinge-se à seguinte questão: **a) coisa julgada administrativa e a forma de contagem da decadência.**

Este colegiado já se manifestou sobre a questão em situação idêntica, envolvendo, inclusive, o mesmo Contribuinte, por meio dos acórdãos que colaciono a seguir:

Acórdão nº 9202-010.002 de 26/10/2021 – Ana Cecília Lustosa da Cruz

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1993 a 01/07/1998

DECISÃO DEFINITIVA. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, II DO CTN.

O caráter definitivo da decisão administrativa proferida no âmbito do lançamento substituído é óbice à reanálise dos seus fundamentos, diante da existência de preclusão.

Declarada a nulidade do lançamento originário por vício formal, dispõe a Fazenda Pública do prazo de cinco anos, contados da data em que tenha se tornado definitiva a decisão, para formalizar o lançamento substitutivo, a teor do art.173, II do CTN.

Acórdão nº 9202-009.865 de 20/09/2021 – Mário Pereira de Pinho Filho

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1996 a 31/12/1996

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÃO DEFINITIVA. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE.

É precluso direito de rediscutir os termos de decisão administrativa de caráter definitivo, não cabendo sua revisão mediante análise de lançamento substitutivo.

LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, II DO CTN.

Declarada a nulidade do lançamento originário por vício formal, dispõe a Fazenda Pública do prazo de cinco anos, contados da data em que tenha se tornado definitiva a decisão, para formalizar o lançamento substitutivo, a teor do art.173, II do CTN.

Acórdão nº 9202-006.631 de 21/03/2018 – Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1997 a 31/05/1998

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECONSTITUIÇÃO DE LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL. INDICAÇÃO DA NATUREZA DO VÍCIO NO ACÓRDÃO. TRANSITO EM JULGADO. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO POR OUTRO ÓRGÃO JULGADOR.

Não compete ao julgador mudar a natureza de vício já declarado por outro órgão julgador, e por conseguinte, declarar a decadência do lançamento, quando o processo anulado transitou em julgado com expressa indicação de tratar-se de vício formal.

Acórdão nº 9202-009.447 de 24/03/2021 – Marcelo Milton da Silva Risso

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/1994 a 31/05/1998 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECONSTITUIÇÃO DE LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL. INDICAÇÃO DA NATUREZA DO VÍCIO NO ACÓRDÃO.

TRANSITO EM JULGADO. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO POR OUTRO ÓRGÃO JULGADOR.

Não compete ao julgador mudar a natureza de vício já declarado por outro órgão julgador, e por conseguinte, declarar a decadência do lançamento, quando o processo anulado transitou em julgado com expressa indicação de tratar-se de vício formal.

Nas citadas decisões, a 2ª Turma da Câmara Superior, por unanimidade de votos, decidiu que a discussão da decadência deve ser pautada na impossibilidade de se rever o vício declarado em decisão definitiva proferida por outro órgão da Administração Pública Federal.

Embora não tenha participado das decisões supracitadas, analisando o caso dos autos, entendo que deve ser mantido o posicionamento já adotado por este colegiado.

O presente lançamento substitui aquele objeto da NFLD 32.615.838-3, de 18/12/1998, anulado por decisão do CRPS conforme o acórdão 002401/2003, de 14/10/2003.

O acórdão proferido pela 2ª CaJ do CRPS especificou o seguinte:

Portanto, entendo que o melhor desfecho para a NFLD em pauta, é apontar sua nulidade por cerceamento de defesa, possibilitando que o INSS, a seu critério, re faça o lançamento, sanando a nulidade apresentada. Registro ainda que em alguns contratos e serviços, vislumbrei a existência de cessão de mão-de-obra, entretanto volto a reafirmar que cabe à autoridade lançadora motivar seus atos. **Tal decisão resguarda os direitos da autarquia no que se refere a prazo decadencial - Inciso II, do Art. 173, do CTN.**

Nota-se que o acórdão que anulou o lançamento é claro no sentido de que o prazo decadencial deve ser observado nos termos do inciso II, do art. 173, do CTN, que trata da contagem de prazo no caso de lançamento anulado por vício formal.

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.

No acórdão recorrido, por sua vez, entendeu-se por fazer uma análise da natureza do vício que eivou de nulidade o lançamento substituído e se concluiu que se tratava de vício de natureza material, afastando a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso II, do CTN, conforme trechos que transcrevo abaixo:

Por este motivo a primitiva Notificação Fiscal de Lançamento de Débito foi anulada e emitida esta visando substituí-la, ou seja, para identificar as empresas prestadoras de serviço, o serviço que foi prestado e se foi com cessão de mão de obra.

Assim, não comungo com a possibilidade de lançamento substitutivo como apontado na decisão que anulou a NFLD originária, porque isso pressupõe que a natureza do vício é formal, enquanto entendo que a falta de descrição do fato gerador caracteriza vício material.

Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. Já o erro que se consubstancia na falta de evidenciação do fato gerador do tributo lançado, caracteriza-se como vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN.

Assim, ao contrário do que afirma a decisão recorrida, não configura vício formal a falta de demonstração da ocorrência de cessão de mão obra, a falta de identificação da prestadora dos supostos serviços e a falta de

identificação do serviço propriamente dito, eis que isso tem ligação intrínseca com o motivo do lançamento. Portanto, a identificação do serviço prestado, por quem e como pertence ao núcleo da regra matriz de incidência e a falta de identificação configura vício substancial, não sendo aplicável o inciso II do art. 173 do CTN.

Cumpra dizer que o acórdão proferido pelo CRPS se tornou definitivo pela ausência de recurso, tanto por parte da União, como por parte do contribuinte, e a decisão é clara no sentido de que eventual novo lançamento deveria observar o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso II, do CTN.

No processo administrativo ocorre a coisa julgada quando a decisão se torna definitiva e imutável, não cabendo mais qualquer discussão a respeito dos pontos nela tratados.

A coisa julgada visa proteger situações já consolidadas no passado e tem por escopo a proteção da segurança jurídica. Conforme os ensinamentos de Nelson Nery Junior:

“Depois de ultrapassada a fase recursal, quer porque não se recorreu, quer porque o recurso não foi conhecido por intempestividade, quer porque foram esgotados todos os meios recursais, a sentença transita em julgado. Isto se dá a partir do momento em que a sentença não é mais impugnável.” (NERY JUNIOR, N. NERY, R. M. A. Código de processo civil comentado e legislação processual civil extravagante em vigor. 3ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997).

Vicente Greco Filho também define coisa julgada:

“A coisa julgada, portanto, é a imutabilidade dos efeitos da sentença ou da própria sentença que decorre de estarem esgotados os recursos eventualmente cabíveis.” (GRECO FILHO. Vicente. Direito processual civil brasileiro. 2º V. São Paulo: Saraiva, 1996.)

No presente caso, ignorando que se tratava de matéria sobre a qual já havia se operado os efeitos da preclusão e consequente coisa julgada administrativa, o acórdão recorrido proferiu nova decisão sobre a natureza do vício motivador da nulidade, desconsiderando a decisão definitiva anteriormente proferida.

O Contribuinte alega que, nos termos do Regimento Interno do CRPS à época, não havia previsão da apresentação de embargos de declaração para sanar, a seu ver, contradição, eis que no corpo do voto estariam descritas as características do vício, o qual entende ser de natureza material, e a conclusão do acórdão foi no sentido de que o INSS poderia efetuar o lançamento substitutivo conforme dispõe o art. II, do art. 173, do CTN.

O Regimento Interno do CRPS vigente à época do julgamento, aprovado pela Portaria MPS nº 88/2004, publicada no D.O.U. em 28/01/2004, previa em seu art. 60, abaixo transcrito, a possibilidade de pedido de revisão de acórdão, bem como as situações em que tal recurso era cabível. Vejamos:

Art. 60. As Câmaras de Julgamento e Juntas de Recursos do CRPS poderão rever, enquanto não ocorrida a prescrição administrativa, de ofício ou a pedido, suas decisões quando:

I - violarem literal disposição de lei ou decreto;

II - divergirem de pareceres da Consultoria Jurídica do MPS aprovados pelo Ministro, bem como do Advogado-Geral da União, na forma da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993;

III - depois da decisão, a parte obtiver documento novo, cuja existência ignorava, ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de assegurar pronunciamento favorável;

IV - for constatado vício insanável.

§ 1º Considera-se vício insanável, entre outros:

I - o voto de conselheiro impedido ou incompetente, bem como condenado, por sentença judicial transitada em julgado, por crime de prevaricação,

conculusão ou corrupção passiva, diretamente relacionado à matéria submetida ao julgamento do colegiado;

II - a fundamentação baseada em prova obtida por meios ilícitos ou cuja falsidade tenha sido apurada em processo judicial;

III - o julgamento de matéria diversa da contida nos autos;

IV - a fundamentação de voto decisivo ou de acórdão incompatível com sua conclusão.

§ 2º Na hipótese de revisão de ofício, o conselheiro deverá reduzir a termo as razões de seu convencimento e determinar a notificação das partes do processo, com cópia do termo lavrado, para que se manifestem no prazo comum de 30 (trinta) dias, antes de submeter o seu entendimento à apreciação da instância julgadora.

§ 3º O pedido de revisão de acórdão será apresentado pelo interessado no INSS, que, após proceder sua regular instrução, no prazo de trinta dias, fará a remessa à Câmara ou Junta, conforme o caso.

§ 4º Apresentado o pedido de revisão pelo próprio INSS, a parte contrária será notificada pelo Instituto para, no prazo de 30 (trinta) dias, oferecer contra-razões

§ 5º A revisão terá andamento prioritário nos órgãos do CRPS.

§ 6º Ao pedido de revisão aplica-se o disposto nos arts. 27, § 4º, e 28 deste Regimento Interno.

§ 7º Não será processado o pedido de revisão de decisão do CRPS, proferida em única ou última instância, visando à recuperação de prazo recursal ou à mera rediscussão de matéria já apreciada pelo órgão julgador.

§ 8º Caberá pedido de revisão apenas quando a matéria não comportar recurso à instância superior.

§ 9º O não conhecimento do pedido de revisão de acórdão não impede os órgãos julgadores do CRPS de rever de ofício o ato ilegal, desde que não decorrido o prazo prescricional.

§ 10 É defeso às partes renovar pedido de revisão de acórdão com base nos mesmos fundamentos de pedido anteriormente formulado.

§ 11 Nos processos de benefício, o pedido de revisão feito pelo INSS só poderá ser encaminhado após o cumprimento da decisão de alçada ou de última instância, ressalvado o disposto no art. 57, § 2º, deste Regimento

Nota-se que o Contribuinte parte do princípio de que o vício apontado no acórdão do CRPS seria de natureza material, entretanto, nem mesmo no CARF tal entendimento é pacífico. Portanto, não se poderia afirmar que a eventual possibilidade de apresentação de embargos de declaração lhe seria favorável.

Ocorreu apenas que a situação fática que ensejou a nulidade foi considerada como vício formal, no acórdão do CRPS.

Quanto à aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, especificamente do art. 504, incisos I e II, na tentativa de se considerar que não houve o trânsito em julgado administrativo quanto à natureza do vício, cabe dizer que não pode ser invocado no presente caso.

De fato, o Código de Processo Civil pode ser aplicado ao Processo Administrativo Tributário, porém, apenas de forma supletiva e subsidiária, ou seja, naquilo em que não houver norma específica.

No entanto, quando se trata do processo administrativo fiscal, há legislação a respeito, qual seja, o Decreto nº 70.235/1972 que dispõe expressamente quando a decisão administrativa no contencioso administrativo fiscal se torna definitiva, conforme se verifica no art. 42 inciso II, abaixo transcrito:

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

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

III - de instância especial. (g.n.)

Portanto, a decisão administrativa proferida pelo CRPS é definitiva e sequer caberia ao colegiado de origem discutir a natureza do vício que anulou o lançamento anterior.

O Contribuinte também alega que o CRPS não possuiria precedência hierárquica com este Conselho.

Ora, ao considerar definitiva uma decisão proferida pelo CRPS não se está colocando o CRPS numa posição de precedência em relação ao CARF. Ao reconhecer o trânsito em julgado daquela decisão, está sendo observado o que dispõe o art. 42, inciso II, do Decreto nº 70.235/1976, que trata da definitividade da decisão no âmbito do processo administrativo fiscal.

Assim, em razão do lançamento original ter sido anulado por vício formal, em decisão definitiva, não há que se falar em decadência, uma vez que se aplica a hipótese prevista no art. 173, II, do CTN, o qual dispõe que “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.”

Como a decisão que anulou o lançamento anterior foi proferida em 2003 e contra ela não houve recurso, o lançamento substitutivo poderia ocorrer até 31/12/2008. Assim, como o presente lançamento ocorreu em 30/01/2007, verifica-se que não ocorreu decadência.

23. Em síntese, a decisão paradigma fundamentou-se primordialmente no princípio da coisa julgada administrativa. O acórdão proferido pelo CRPS (Conselho de Recursos da Previdência Social), que anulou o lançamento original, tornou-se definitivo pela ausência de recurso, tanto por parte da União quanto do contribuinte. Esta decisão foi expressa ao determinar que eventual novo lançamento deveria observar o prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso II do CTN, que se aplica especificamente aos casos de lançamento anulado por vício formal.

24. A relatora destacou que o acórdão recorrido ignorou que se tratava de matéria sobre a qual já haviam operado os efeitos da preclusão e consequente coisa julgada administrativa, isto é, que o colegiado de origem desconsiderou indevidamente a decisão definitiva anteriormente proferida, proferindo nova decisão sobre a natureza do vício motivador da nulidade.

25. Quanto à definitividade das decisões administrativas, a relatora do paradigma esclareceu que existe legislação específica para o processo administrativo fiscal, qual seja, o Decreto nº 70.235, de 1972, cujo art. 42, inciso II dispõe expressamente sobre quando a decisão administrativa no contencioso administrativo fiscal se torna definitiva. Assim, afastou-se a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil invocada pelo contribuinte.

26. A decisão enfatizou que a coisa julgada visa proteger situações já consolidadas no passado e tem por escopo a proteção da segurança jurídica. No processo administrativo, a coisa julgada ocorre quando a decisão se torna definitiva e imutável, não cabendo mais qualquer discussão a respeito dos pontos nela tratados.

27. Bem se vê, portanto, que os aspectos supostamente diferenciais alegados pela Recorrida não refletem dissimilitude fático-jurídica impeditiva do cotejo das teses jurídicas conflitantes apoiadas pelas decisões cotejadas.

28. Com efeito, na situação em que tiver sido proferida decisão administrativa definitiva que anulou lançamento por vício formal, a questão jurídica a ser dirimida resume-se à possibilidade ou não de a natureza do vício ser revista quando do julgamento do segundo lançamento. Nesse ponto, a decisão *a quo* adotou posicionamento diametralmente oposto ao fixado pelo paradigma. Enquanto aquela determinou que existe "*cognição deste Colegiado sobre a natureza da nulidade*" e que tal matéria "*não está abrangida por uma estabilidade absoluta no processo administrativo*", o segundo estabeleceu que "*é precluso direito de rediscutir os termos de decisão administrativa de caráter definitivo*" (ementa).

29. Tendo isso em vista e por concordar com o juízo prévio de admissibilidade, reconheço a dissidência jurisprudencial.

CONCLUSÃO

30. Por todo o exposto, conheço do Recurso Especial.

MÉRITO

31. Sustenta a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que a decisão administrativa anterior, proferida pela DRJ, já transitada em julgado, havia reconhecido expressamente que o vício era de natureza formal, razão pela qual se procedeu ao devido lançamento substitutivo nos termos do art. 173, II, do CTN.

32. Segundo a Recorrente, o que torna a situação ainda mais problemática é que a própria decisão recorrida admitiu essa circunstância. O acórdão *a quo* reconheceu que "*ainda que tal matéria tenha sido objeto de debate quando do julgamento da primeira autuação fiscal, ela retorna para conhecimento por este Colegiado no momento em que é trazida a alegação de nulidade nesta segunda autuação fiscal*". Ou seja, embora tenha reconhecido que decisão anterior qualificou o vício como formal, ainda assim entendeu por alterar a decisão já preclusa e requalificar o vício como material.

33. A PGFN sustenta que tal procedimento configura clara violação à garantia da coisa julgada administrativa, contrariando a jurisprudência dominante da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Para demonstrar essa divergência, a Fazenda apresenta o acórdão paradigma nº 9202-010.877, que estabelece ser "*precluso direito de rediscutir os termos de decisão administrativa de caráter definitivo, não cabendo sua revisão mediante análise de lançamento substitutivo*". Esse mesmo precedente firma o entendimento de que, declarada a nulidade do lançamento originário por vício formal, dispõe a Fazenda Pública do prazo de cinco anos, contados da data em que tenha se tornado definitiva a decisão, para formalizar o lançamento substitutivo.

34.A argumentação ganha ainda mais força quando a PGFN apresenta uma série de precedentes da 2ª Turma da Câmara Superior que consolidam esse entendimento. Através dos acórdãos nº 9202-010.002, 9202-009.865, 9202-006.631 e 9202-009.447, demonstra-se que a jurisprudência tem sido consistente no sentido de que *"o caráter definitivo da decisão administrativa proferida no âmbito do lançamento substituído é óbice à reanálise dos seus fundamentos, diante da existência de preclusão"*. Mais contundente ainda é a afirmação de que *"não compete ao julgador mudar a natureza de vício já declarado por outro órgão julgador"*.

35.A Recorrente se socorre da doutrina especializada, citando Celso Antônio Bandeira de Mello sobre a coisa julgada administrativa. Segundo o administrativista, *"toda vez que a Administração decidir um dado assunto em última instância, de modo contencioso, ocorrerá a chamada 'coisa julgada administrativa'"*.

36.A argumentação se aprofunda na questão da segurança jurídica, sustentando que o processo administrativo deve caminhar sempre "para frente", não podendo reabrir discussão de matéria já julgada. Entender de forma diversa significaria vulnerar o princípio da segurança jurídica, essencial em um Estado Democrático de Direito.

37.A PGFN explica que, diante da impossibilidade de a impugnabilidade das decisões tornar-se irrestrita, sob pena de perpetuação da incerteza sobre a situação submetida à apreciação e de não se garantir a estabilidade daquilo que foi decidido, o instituto da coisa julgada veio para consagrar que, esgotados ou não utilizados os recursos previstos para a revisão das decisões, encerra-se o debate e o julgamento final sobre a questão torna-se imutável e indiscutível, argumento que encontra respaldo legal específico no art. 63, § 2º, da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Esse dispositivo expressamente consigna a impossibilidade de revisão de ofício quanto à matéria sobre a qual já se operou a preclusão, estabelecendo que *"o não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa"*. No caso concreto, argumenta a PGFN, ocorreu a preclusão *"pro judicado"* que impede o órgão julgador de decidir novamente a matéria já julgada, analogamente ao que ocorre no processo judicial, onde nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide.

38.A fundamentação constitucional não foi esquecida, com a PGFN invocando o art. 5º, inc. XXXVI da Constituição Federal, que, com o fito de assegurar a estabilidade dos casos julgados, consagra expressamente que *"a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada"*. Essa proteção constitucional reforça o argumento de que não é possível requalificar o vício no bojo do lançamento substitutivo sem violar princípios fundamentais do ordenamento jurídico.

39.A PGFN ainda recorre a conceituações doutrinárias precisas sobre a coisa julgada, citando Nelson Nery Junior e Vicente Greco Filho para demonstrar que se trata da imutabilidade dos efeitos da sentença quando esgotados os recursos eventualmente cabíveis, e

Fredie Didier Jr. para esclarecer que a coisa julgada não é instrumento de justiça, mas sim garantia da segurança, ao impor a definitividade da solução acerca da situação jurídica submetida.

40.A seu turno, a Recorrida contrapõe-se à pretensão fazendária estabelecendo um fundamento jurídico essencial: para que se aplique a regra específica de decadência prevista no art. 173, inciso II, do CTN, é imprescindível que tenha ocorrido, de fato, correção de vício de ordem formal. O argumento sustenta que não é admissível que o vício formal seja reconhecido em decisão administrativa anterior, mas que na prática tenham sido corrigidos ou alterados aspectos materiais do lançamento. Caso contrário, configura-se tanto um trabalho fiscal que viola determinação contida em decisão administrativa definitiva, quanto a aplicação inapropriada de regra específica aplicável exclusivamente para vícios formais.

41.A argumentação desenvolve-se no sentido de que é o relançamento que define se foram observados os limites da decisão anterior e se não houve alterações que ultrapassam aspectos meramente formais do lançamento, questão crucial, pois estabelece que a análise não pode se limitar ao que foi decidido anteriormente, mas deve necessariamente examinar o que efetivamente foi "corrigido" no novo lançamento.

42.Para demonstrar que houve correções de natureza material, a Recorrida apresenta cinco alterações substanciais realizadas no relançamento. Para reforçar a argumentação, apresenta precedentes jurisprudenciais do próprio CARF que, no seu entender, corroboram o entendimento. O Acórdão nº 2401-010.048, do caso Caraíba Metais, estabelece que *"sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável"*. O fundamento é que se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas sim de estrutura ou da essência do ato praticado. A conclusão daquele julgado foi que *"o presente lançamento deve ser analisado como um novo lançamento e não como um lançamento substitutivo"*.

43.Menciona o Acórdão nº 1401-002.994, do caso Whirlpool, que confirmaria que vícios materiais são aqueles relacionados aos aspectos da hipótese de incidência, seja pessoal, espacial, temporal e quantitativo, estabelecendo que *"a falta de indicação suficiente dos fatos que motivaram o lançamento e da origem do crédito tributário fulmina o lançamento por vício material"*. Já o Acórdão nº 9202-008.111, do caso Município de Queimadas, consolidou que *"a falta de demonstração clara e inequívoca da constituição do fato gerador é suficiente para justificar a declaração de vício material, quando as provas dos autos não possibilitam a efetivação do relançamento"*.

44.A fundamentação doutrinária é reforçada pela citação de Luiz Henrique Barros de Arruda, que esclarece que *"o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não"*

permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido; nessa hipótese, não pode o Fisco invocar em seu benefício o disposto no artigo 173, inciso II, do CTN, aplicável apenas às faltas formais".

45.A Recorrida também se preocupou em diferenciar o caso dos autos do paradigma apresentado pela PGFN, defendendo que, na decisão paradigmática, houve reconhecimento de nulidade por vício formal em razão de *"falta de demonstração da ocorrência de cessão de mão obra, a falta de identificação da prestadora dos supostos serviços e a falta de identificação do serviço propriamente dito"*, ou seja, a exigência fiscal originária apenas apresentava insuficiência de descrição fática. Como sequência da anulação por vício formal naquele caso, sobreveio novo auto de infração com mesma exigência tributária, sem necessidade de novas intimações/investigações ao contribuinte, fundamentada em mesma acusação e fundamentação legal, apenas detalhando a descrição fática anteriormente considerada insuficiente.

46.De forma diametralmente oposta, aponta a Recorrida que no caso presente a discussão confirma que o novo auto de infração *"saneador"* refez o trabalho fiscal e, sob o pretexto de que estaria *"detalhando a base de cálculo"*, alterou a materialidade do lançamento, a fundamentação legal da exigência e, conseqüentemente, resultou em exigência fiscal divergente do auto originário. As alterações demonstram que houve verdadeiro refazimento do trabalho fiscal, com correções de ordem material e alterações de critério jurídico que não comportam enquadramento no art. 173, inciso II, do CTN.

47.A consequência jurídica dessa análise é a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, uma vez que a Recorrida foi cientificada em 22.06.2011 dos novos relançamentos referentes ao ano-calendário 2002, configurando decadência por ter ultrapassado o prazo quinquenal. A defesa conclui sustentando que é irretocável a decisão recorrida no tocante ao reconhecimento da decadência da exigência fiscal, tendo em vista que os novos lançamentos constituem *"verdadeiro novo e autônomo lançamento de ofício"*, não mera correção formal, impossibilitando a aplicação do art. 173, inciso II, do CTN.

48.Pois bem, impõe-se de início delimitar a matéria efetivamente submetida ao julgamento neste momento processual. O objeto da controvérsia não reside na análise substantiva da natureza do vício que ensejou a nulidade do lançamento original, matéria que já foi definitivamente apreciada e decidida pela instância administrativa competente.

49.A questão circunscreve-se exclusivamente ao exame da possibilidade jurídica de rediscussão da natureza do vício após o trânsito em julgado da decisão administrativa que promoveu sua qualificação definitiva. Trata-se, portanto, de questão eminentemente processual, relacionada aos limites da coisa julgada administrativa e aos efeitos preclusivos das decisões definitivas no processo administrativo fiscal, não cabendo examinar as características do vício que levou o primeiro lançamento à nulidade, como pretende fazer a Recorrida em suas contrarrazões.

50.O acórdão recorrido incorreu em grave equívoco metodológico ao expandir indevidamente o objeto do julgamento, promovendo nova apreciação de matéria já coberta pela preclusão administrativa. Tal procedimento representa extrapolação dos limites jurisdicionais da instância julgadora e violação frontal aos princípios estruturantes do processo administrativo.

51.O ordenamento jurídico administrativo brasileiro reconhece expressamente a existência e os efeitos da coisa julgada administrativa como instituto jurídico autônomo, dotado de eficácia preclusiva específica. O art. 156, IX do CTN estabelece como causa de extinção do crédito tributário *"a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória"*.

52.No caso concreto, a natureza do vício que ensejou a nulidade do primeiro lançamento foi objeto de apreciação específica e definitiva em duas instâncias administrativas sucessivas. O Acórdão nº 12-18540, proferido pela 3ª Turma da DRJ/RJ I em 28.02.2008, qualificou expressamente o vício como formal (fls. 105/109). Essa decisão foi submetida a Recurso de Ofício e mantida integralmente pelo Acórdão nº 1102-000.275, de 03.08.2010, tornando-se definitiva na esfera administrativa e produzindo coisa julgada administrativa quanto à qualificação jurídica da natureza do vício. A partir desse momento, a matéria restou precluída, sendo vedada qualquer nova apreciação ou requalificação por instâncias administrativas posteriores.

53.A jurisprudência consolidada da CSRF, cristalizada no paradigmático Acórdão nº 9202-010.877, estabeleceu com clareza meridiana que *"a discussão acerca da natureza do vício não pode ser eternizada, devendo prevalecer o que foi decidido na primeira oportunidade em que a matéria foi submetida ao CARF"*.

54.Este precedente reconheceu expressamente que a qualificação jurídica da natureza do vício, uma vez definitivamente estabelecida por decisão administrativa transitada em julgado, vincula todos os processos posteriores envolvendo os mesmos sujeitos e os mesmos fatos. Sua *ratio decidendi* assenta-se na necessidade de preservação da segurança jurídica e da estabilidade das relações administrativas.

55.O fundamento jurídico dessa orientação reside na aplicação dos princípios gerais da preclusão administrativa. Uma vez esgotadas as vias recursais administrativas e transitada em julgado a decisão que qualificou a natureza do vício, opera-se preclusão temporal e consumativa que impede nova apreciação da mesma matéria por órgãos administrativos posteriores.

56.A possibilidade de constante rediscussão de qualificações jurídicas já definitivamente estabelecidas comprometeria gravemente a segurança jurídica e a estabilidade do sistema administrativo tributário. Como é cediço, a estabilidade das relações jurídicas entre o poder público e os administrados constitui pressuposto fundamental do Estado Democrático de Direito.

57.O Acórdão recorrido, ao promover nova qualificação de vício já transitado em julgado, cria precedente temerário que, se mantido, permitirá a indefinida rediscussão de matérias já pacificadas na esfera administrativa. Tal entendimento conduziria à completa

desestabilização do sistema, comprometendo a previsibilidade e a eficiência do processo administrativo fiscal.

58.A preservação da unidade de sentido das normas tributárias, acrescida da estabilidade dos conteúdos decididos, constitui a mais relevante tradução da segurança jurídica no direito tributário. O reconhecimento de efeitos preclusivos às decisões administrativas definitivas representa aplicação concreta desse princípio fundamental.

59.Estabelecida definitivamente a natureza formal do vício nas decisões administrativas anteriores, aplica-se automaticamente a regra do art. 173, II, do CTN, que estabelece prazo decadencial específico para novo lançamento após anulação por vício formal. O dispositivo legal é categórico ao dispor que o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos *"da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado"*.

60.A decisão que anulou o primeiro lançamento tornou-se definitiva após o transcurso do prazo recursal referente ao Acórdão 1102-000.275, de 03.08.2010.

61.A interpretação sistemática do CTN demonstra que o legislador conferiu tratamento jurídico específico às hipóteses de nulidade por vício formal, estabelecendo regime decadencial próprio que pressupõe a estabilidade da qualificação inicialmente promovida. Permitir posterior requalificação esvaziaria completamente a finalidade do dispositivo legal.

62.O Acórdão recorrido extrapolou manifestamente os limites de sua competência jurisdicional ao promover nova apreciação de matéria já coberta pela coisa julgada administrativa. A competência das instâncias julgadoras administrativas encontra-se circunscrita às matérias efetivamente controvertidas no processo, sendo vedada a rediscussão de questões já definitivamente resolvidas.

63.A tentativa de requalificação da natureza do vício representa usurpação de competência das instâncias que originalmente apreciaram a matéria, violando o princípio da hierarquia administrativa e da divisão funcional de competências no processo administrativo fiscal. Uma vez transitada em julgado a qualificação jurídica, compete às instâncias posteriores apenas aplicar as consequências dessa decisão, não reexaminá-la.

64.Como se sabe, as decisões administrativas definitivas produzem efeitos vinculantes para todos os órgãos da mesma Administração, sendo vedada sua modificação por atos posteriores de igual ou inferior hierarquia. O princípio da autotutela administrativa não autoriza a revisão indefinida de decisões já estabilizadas. É o que se depreende do disposto no § 2º do art. 63 da Lei nº 9.784, de 1999, c/c art. 42 do Decreto nº 70.235, de 1972:

L. 9784/1999:

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

(...)

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

D. 70.235/1972:

Art. 42. **São definitivas as decisões:**

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

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

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

(originais sem grifo)

65.A Recorrida sustenta que as modificações promovidas no segundo lançamento evidenciam alteração na natureza do vício, justificando nova qualificação. Tal argumentação revela completa incompreensão da delimitação processual da matéria em julgamento.

66.As alegadas modificações do segundo lançamento constituem questão de mérito da exigência fiscal, não se relacionando com a natureza do vício que ensejou a nulidade do lançamento anterior. A qualificação jurídica da nulidade independe das características específicas do novo lançamento, sendo questão autônoma já definitivamente resolvida pelas instâncias competentes.

67.A importância da matéria transcende o caso individual, repercutindo sobre todo o sistema de processo administrativo fiscal. A manutenção do entendimento do Acórdão recorrido estimularia a proliferação de tentativas de rediscussão de matérias já pacificadas, comprometendo a eficiência e a credibilidade da jurisdição administrativa.

68.Nesse contexto, apesar de o presente recurso veicular pedido de restabelecimento do lançamento em sua integralidade, verifica-se que remanescem outros argumentos deduzidos no Recurso Voluntário do sujeito passivo que deixaram de ser apreciados pela instância ordinária.

CONCLUSÃO

69.Ante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Especial para afastar a premissa do acórdão recorrido quanto à possibilidade da alteração da natureza formal do vício do primeiro lançamento e devolver os autos à instância *a quo* para análise das demais alegações recursais.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca