



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

Processo nº	19515.001429/2010-22
Recurso nº	Embargos
Acórdão nº	2301-004.178 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	08 de outubro de 2014
Matéria	REFISCALIZAÇÃO
Embargante	ADMINISTRAÇÃO REPRESENTAÇÃO E COMÉRCIO GUIMARÃES TDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1996 a 31/07/2001

Ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO . OMISSÃO. OCORRÊNCIA.

A doutrina, bem como a assentada jurisprudência de nossos tribunais superiores e deste Conselho têm alargado, com parcimônia, a estreita via desse recurso, de modo a permitir que se corrijam outros erros de procedimento, muito embora a rigor não se constate omissão, obscuridade ou contradição, quando não exista no sistema legal outro recurso que permita a correção do erro cometido no julgado.

A omissão a ser suprida pela via dos embargos deve ser relevante ao ponto de tornar fortemente comprometida a decisão recorrida. Por conta da omissão verificada, a decisão viciada desafia os elementos basilares constantes dos autos e se afasta lateralmente da questão controvertida, que deveria ter sido apreciada em sua totalidade e efetivamente não o foi.

Configurada a omissão acima descrita e, ainda, de inovação por parte do voto vencedor do acórdão embargado de fundamento jurídico - simulação que não constituiu fundamentação para a exigência tributária, vê-se que é impossível suprir as falhas encontradas no aresto sem a necessária revisão do seu dispositivo, emprestando aos embargos declaratórios o efeito modificativo.

Além disso, foi omissa quanto à exclusão do lançamento de fatos geradores atingidos pela decadência, tendo esta prazo de cinco anos, considerando às competências não objeto da “refiscalização”, quais sejam, **01/1999 a 07/2001, considerando que a ciência do lançamento ocorreu em 08/06/2001.**

No presente caso, o acórdão embargado foi omissivo quanto à matéria de defesa alegada em Recurso, cuja apreciação passou *in albis*, e sobre a qual é imprescindível que se manifeste este Colegiado.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITOS. CARÁTER MODIFICATIVO. POSSIBILIDADE.

Omissão que tornou imperfeita a decisão, que diz respeito a ponto sobre o qual deveria o julgador necessariamente se manifestar. A ausência de sua manifestação sobre este ponto, que é crucial para a resolução do litígio, resultou em uma decisão seriamente prejudicada pela conclusão equivocada a que se chega.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DECLARADO NULO. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO OU NOVO LANÇAMENTO.

Para o deslinde da questão há de se esclarecer que ação fiscal que culminou com a lavratura da presente NFLD foi promovida com a finalidade de recompor documentos de constituição de créditos anulados pelo CRPS.

Saliente-se que, no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos-TIAD, a fiscalização intimava o contribuinte a apresentar livro diário, razão, contratos, notas fiscais e outros documentos referentes à prestação de serviços realizados pelas empresas prestadoras de serviços relacionadas em anexo que detalha as NFLD anuladas e os respectivos prestadores de serviços.

É de vital importância a distinção entre vício formal e material para dimensionar os diferentes efeitos que, quanto à sua natureza e intensidade, cada um desses erros pode ter sobre o crédito tributário constituído. Há de se avaliar a ocorrência do erro como sendo “menos ou mais gravoso” e reforçando a idéia de que, também daí, pode-se extrair subsídios com vistas à classificação do vício como sendo de forma ou de substância

Saliento que, não restou aqui reapreciada a natureza do vício declarado por ocasião da anulação do primeiro lançamento. Mas sim, foi apreciado a conformidade do novo lançamento com o lançamento a que pretende substituir. Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, 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. 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. Ocorre que, para que se aplique o art. 173, II do CTN o novo lançamento deve conformar-se materialmente com o lançamento anulado. Fazendo-se necessária perfeita identidade entre os dois lançamentos, posto que não pode haver inovação material no lançamento substitutivo ao lançamento anulado anteriormente.

O que não ocorre no presente caso, posto que o novo lançamento omitiu-se quanto aos motivos para a refiscalização (art. 149, do CTN). Destarte, o presente lançamento deve ser analisado como um novo lançamento e não como um lançamento substitutivo, o que acarreta a conclusão de que, no

momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência.

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO DIES A QUO NO CASO CONCRETO. APLICAÇÃO DO ENUNCIADO DA SÚMULA CARF N. 99.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados no lançamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso, verificou-se que há demonstração pela autuada de recolhimento [fl. 38], logo, devendo ser aplicada à regra disposta no art. 150, §4º, CTN.

O enunciado Súmula CARF nº 99 prevê que: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em acolher os embargos, nos termos do voto do Relator; b) acolhidos os embargos, com efeitos infringentes, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator.

EDITADO EM: 28/10/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), ADRIANO GONZALES SILVERIO, DANIEL MELO MENDES BEZERRA, CLEBERSON ALEX FRIESS, NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR.

Relatório

Tratam-se de Embargos de Declaração opostos tempestivamente pelo Sujeito Passivo em face do Acórdão n. 2301-003.211, que decidiu pelo provimento parcial do Recurso Voluntário:

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 11/1996, anteriores a 12/1996, devido à aplicação da regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Bernadete de Oliveira Barros, que votaram pela aplicação do I, Art. 173 do CTN; b) em dar provimento ao recurso voluntário, nas preliminares, para afastar a responsabilidade dos administradores da recorrente, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira que votaram em dar provimento parcial para deixar claro que o rol de coresponsáveis é apenas uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo Fisco, já que, posteriormente, poderá servir de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos do voto do(a) Relator(a); c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votam em manter a multa aplicada; d) em negar provimento ao recurso, para as contribuições apuradas após 12/1998, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Wilson Antônio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que davam provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator; II) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso, até a competência 12/1998, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros, Mauro José Silva e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em anular em parte o lançamento, pela existência de vício, até a competência 12/1998. Redator e Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes. Sustentação Oral: Cícero Dittrich. OAB:13.467/SC.

Alega, em síntese, que o *decisum* colegiado apresenta contrariedade, pois o item II do dispositivo está em desacordo com a conclusão do voto vencedor [Conselheiro Redator], conforme se extrai dos embargos de declaração opostos:

*[...] II) POR VOTO DE QUALIDADE: a) em dar provimento parcial ao recurso, até a competência 12/1998, NOS TERMOS DO VOTO DO REDATOR, conduto (sic) o voto do REDATOR, o qual foi seguindo pelo D. Presidente, CONCLUI PELO PROVIMENTO TOTAL DO RECURSO, DEVENDO SER RETIRADA A LIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA, pois provimento total abrange todo o lançamento, nos termos do voto vencedor: **NESSE PONTO, O MEU VOTO É PELO PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.***

[Grifo nosso]

Ademais, manifesta que a conclusão do acórdão “possui impropriedade material, que constitui contradição, vez que nos memoriais e na sustentação oral foi apresentado julgados que bem demonstravam que o vício material apresentado contaminava todo o lançamento, por constituir cerceamento do direito de defesa do contribuinte, em razão de se tratar de substituição de lançamento anterior” – fl. 370.

Requereu, ao final, conhecimento e provimento dos embargos para sanar o suposto vício acima apontado.

Devidamente distribuídos a este Conselheiro Relator para análise, a manifestação exarada foi pelo acolhimento dos ED, haja vista a existência de contradição entre o *decisum* e o dispositivo, conforme se observa abaixo [fls. 255/256]:

Verifico que os embargos de declaração foram opostos tempestivamente, considerando o disposto na Portaria MF n. 527/2010.

Os embargos de declaração previstos no art. 65, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes aprovado pela Portaria n.º 256, de 22/06/2009, é o recurso por meio do qual as partes se valem para pedir ao prolator de uma dada decisão que a esclareça, em seus pontos obscuros, ou a complete, quando omissa, ou, finalmente, que lhe repare ou elimine eventuais contradições que porventura contenha. Os embargos de declaração oferecem o exemplo mais rigoroso e completo de recurso apenas com efeito de retratação, sem qualquer devolução a algum órgão superior.

Verifico que o decisum embargado possui contradição entre o dispositivo e a conclusão manifestada pelo voto do Conselheiro Redator, conforme apontado pela Embargante.

Nesse sentido, existindo essa no acórdão, proponho o ACOLHIMENTO DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO, pelas razões de fato e de direito acima ofertadas, restituindo o processo à Secretaria para que sejam tomadas as providências cabíveis, após análise do ilustre Presidente, conforme previsão Regimental.

[Despacho n. 2301-186 – 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária]

Instado a se manifestar e no uso da competência conferida pelo artigo 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, o i. Presidente da Câmara acolheu os Embargos de Declaração opostos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator

Tendo sido tempestiva a oposição e demonstrada a contradição existente, ACOLHO os ED. Ato contínuo, passo a análise da questão suscitada.

I DA CONTRADIÇÃO E OMISSÃO

Para melhor análise peço licença aos i. Conselheiros para adotar parte do relatório constante do Acórdão n. 2301-003.211 [fls. 311 e ss]:

Trata-se de lançamento nº 37.010.8903, lavrado em 10/02/2011, que constituiu crédito tributário relativo de contribuições sociais devidas à seguridade social, relativas à parte da empresa incidente sobre as remunerações pagas aos contribuintes individuais, no período de 01/99 a 07/2001, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 19.035.445,51, fls. 01.

A autoridade fiscal relatou que o presente lançamento tem por finalidade substituir anterior que foi julgado nulo por vício formal por meio do Acórdão da 4ª Câmara de Julgamento (CaJ) do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) de Nº 1553/2006, fls. 185/192.

Anotou a fiscalização que:

A ação fiscal nº 02924502, citada no parágrafo anterior, tratou-se de refiscalização do período 05/1996 a 12/1998. Estas competências já haviam sido verificadas na ação fiscal nº 02533914, que foi realizada no período de 23/02/2000 a 16/04/2000. Tal ação incluía as competências 01/1990 a 02/2000, no entanto, de acordo informações obtidas no Termo de Encerramento da Ação Fiscal -TEAF de 16/03/2000 e as registradas no Cadastro Nacional de Ações Fiscais CNAF, a última competência verificada com base no Livro Diário nº 157080(83JUCESP163734) foi a competência 12/1998. Assim, as competências 01/1999 a 02/2000 não puderam ser verificadas com base na contabilidade.

Portanto, entendeu a fiscalização que as competências 01/99 a 07/2001 não tratam de refiscalização.

A autoridade fiscal justificou a refiscalização agora novamente realizada com base no art. 149, inciso VIII do Código Tributário Nacional (CTN) da seguinte maneira:

9. Portanto, percebido a existência de créditos previdenciários não lançados, durante o período abrangido pela fiscalização anterior efetuada no contribuinte, de modo que estaria caracterizada uma situação nova, um fato novo, não contemplado pela fiscalização passada, a própria Administração

pode alterar e sanar a irregularidade. No caso em tela, de acordo as Informações Fiscais já citadas no parágrafo 6º, não houve lançamento em fiscalização anterior versando sobre o mesmo objeto.

Quantos aos fatos geradores que compuseram a base de cálculo, ficou consignado que se tratavam de pagamento a prestadores de serviço sem vínculo empregatício que estavam escriturados na conta 3.03.01.02.0002 – SERVIÇOS PRESTADOS POR TERCEIROS, conforme consta do Anexo I.

Após tomar ciência postal da autuação em 08/06/2010, fls.151, a recorrente apresentou impugnação, fls. 155/171, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

[Grifo nosso]

Da leitura dos substanciosos votos do então Conselheiro Relator e do Redator verifica-se que houve consenso entre os i. Julgadores quanto à **ausência da motivação fática para a fiscalização**. Senão vejamos:

Fl. 318 – voto prolatado pelo Conselheiro Mauro Jose Silva:

...] No caso presente, parece-nos que o novo lançamento ainda padece do vício do lançamento anterior quanto à ausência de motivação fática para a refiscalização.

O Relatório Fiscal contém apenas referência genérica ao art. 149 do CTN, ao passo que as informações fiscais de 2003 e 2004, Anexo 3 do Relatório Fiscal, não deixam evidenciadas qual seria exatamente o fato novo que a fiscalização encerrada em 2001 não teria tido acesso. Ademais, o fato erigido pela fiscalização como motivador da refiscalização foi bastante vago de modo a não permitir a ampla defesa da fiscalizada, senão vejamos:

“Portanto, percebido a existência de créditos previdenciários não lançados, durante o período abrangido pela fiscalização anterior efetuada no contribuinte, de modo que estaria caracterizada uma situação nova, um fato novo, não contemplado pela fiscalização passada, a própria Administração pode alterar e sanar a irregularidade. No caso em tela, de acordo as Informações Fiscais já citadas no parágrafo 6º, não houve lançamento em fiscalização anterior versando sobre o mesmo objeto.”

Referiu-se a fiscalização a “existência de créditos previdenciários não lançados em fiscalização anterior” como justificativa para o novo lançamento. Dessa maneira, o sujeito passivo não consegue demonstrar que não existe fato novo, posto que nem foi informado qual seria este. E um fato genérico que resultou em diferença de tributo. Isso não se

coaduna com a exigência que extraímos dos arts. 145, 146 e 149 do CTN.

Se a fiscalização não resultou em lançamento em determinadas competências fiscalizadas, temos que concluir que tudo estava correto. O fisco realizou a chamada homologação expressa do período em que informou ter fiscalizado. Se fatos novos aparecerem, poderá realizar novo lançamento, mas é necessário indicar claramente quais fatos são esses.

Assim, deve o lançamento referente aos fatos geradores até 12/1998 serem excluídos do presente lançamento por representarem refiscalização sem adequada motivação.

Para tais fatos geradores teria ocorrido vício material.

[Grifou-se]

Fl. 338 – Voto do Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

[...] 24. Portanto, percebido a existência de créditos previdenciários não lançados, durante o período abrangido pela fiscalização anterior efetuada no contribuinte, de modo que estaria caracterizada uma situação nova, um fato novo, não contemplado pela fiscalização passada, a própria Administração pode alterar e sanar a irregularidade. No caso em tela, de acordo as Informações Fiscais já citadas no parágrafo 6º, não houve lançamento em fiscalização anterior versando sobre o mesmo objeto.

25. Com efeito, os fatos anteriores à presente fiscalização eram de conhecimento pleno do fisco que tinha capacidade para lançar os débitos que entendesse necessários, mera alegação de nova situação ou fato novo ocorridos deve ser plenamente motivada e comprovada pelo fisco, sob pena de prejudicar o lançamento fiscal.[...]

20. Contudo, a minha divergência com o relator está na conclusão do voto, pois entendo que a conduta do auditor fiscal não está dentro das causas de mera nulidade por se tratar de defeito que constitui óbice legal para o lançamento fiscal, atingindo ainda o próprio direito do contribuinte ao exercício do contraditório e da ampla defesa, maculando assim o novo lançamento realizado.[...]

21. Frise-se, porque importante, que não se trata de formalismo excessivo, mas de assegurar a legalidade dos atos praticados pela administração, garantido ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, bem como propiciar a adequada análise do crédito, ensejando atributo de certeza e liquidez para garantia da futura execução fiscal.

27. Nesse ponto, o meu voto é pelo provimento do recurso voluntário.

Existindo convergência de entendimento quanto à errônia, deveria constar do voto condutor – como dispositivo – o “PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO VOLUNTÁRIO, para que fossem excluídos do lançamento os fatos geradores até 12/1998, por ausência de motivação fática da refiscalização”.

Por outro lado, entendo que acórdão foi omissivo ao não enfrentar questão suscitada pelo embargante em sede Recurso Voluntário, qual seja, que o vício apontado no Acórdão prolatado pelo CRPS, em 2006, seria material e não formal, nos seguintes termos [fls. 301 e ss]:

[...] cumpre destacar que o vício formal insanável apontado pela Corte Administrativa se refere a apresentação de motivação, ou seja, das circunstâncias que desencadearam o ato de revisão de lançamento, a par do quanto disposto nos artigos 141 e 145 do CTN, bem como o necessário e competente fundamento legal que valide o ato.

Com efeito, dada a peculiaridade do caso, o presente ato não pode ser refeito, vez que o lançamento em substituição impede a prática de atos investigatórios e, não restou comprovado no lançamento de origem, a necessidade e viabilidade fática e legal da revisão do lançamento [...]

Inconvalidável, e sujeito à nulidade, portanto, é o ato administrativo que apresente vício em seu conteúdo, de maneira que, mesmo submetido a novo procedimento de aplicação, produziria o mesmo conteúdo viciado e que só seria válido se tivesse seu conteúdo alterado. Só que, nesse caso, não seria mais o mesmo ato.

Diante da natureza do vício ora apontado, há que se decretar a nulidade do lançamento.

A ausência de fundamentação legal para a revisão do lançamento constitui vício material insanável, prejudicando a validade do referido lançamento, vez que deficiente a sua formação.

Além disso, foi omissivo quanto à exclusão do lançamento de fatos geradores atingidos pela decadência, tendo esta prazo de cinco anos, considerando às competências não objeto da “refiscalização”, quais sejam, **01/1999 a 07/2001, considerando que a ciência do lançamento ocorreu em 08/06/2001.**

O então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, vigente à época em que os embargos de declaração forma opostos, em seu art. 41, previa o seguinte:

“Art. 41. Cabem embargos de declaração quando existir no acórdão obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Turma ou o Pleno.”

Da leitura do dispositivo regimental depreende-se que as funções dos embargos de declaração, por sua vez, são afastar do acórdão qualquer omissão necessária para

a solução da lide, não permitir a obscuridate por acaso identificada e extinguir qualquer contradição entre premissa argumentada e conclusão.

Por sua vez, o art. 535 do Código de Processo Civil, , dispõe que: "cabem embargos de declaração quando: **I houver, na sentença ou no acórdão, obscuridate ou contradição; II for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar se o juiz ou o tribunal**".

Em comentário a esse último dispositivo legal, o doutrinador Luis Guilherme Aidar Bondioli, citando outros renomados processualistas, ainda menciona os "erros evidentes" sanáveis pela via dos embargos e os raríssimos erros de julgamento embargáveis.

Transcrevem-se, por oportunos, os seguintes trechos de sua obra doutrinária:

"Existem diversas categorias de erro. O erro material não chega a ser uma anomalia do juízo, mas sim de sua expressão (supra, n. 23). O chamado error in procedendo é um vício de atividade, uma desatenção do juiz para com as disposições do ordenamento jurídico que regulam o processo e o seu modo de atuar na condução do feito. É o caso, por exemplo, das sentenças extra ou ultra petita (CPC, art. 460) ou do acórdão que se pronuncia sobre pretensão não devolvida pela apelação (CPC, art. 515).

(...) Como é cediço, a lei não prevê dentre as hipóteses de cabimento dos embargos declaratórios a sanação de erro material. Muitas espécies de erros in procedendo também não são contempladas pelo art. 535 do Código de Processo Civil (p.

ex., sentença extra ou ultra petita). E nenhum erro de julgamento é arrolado dentre os defeitos dos pronunciamentos judiciais sanáveis via embargos de declaração. Todavia, a celeridade, segurança, adequação e efetividade dos embargos declaratórios para a sanação de imperfeições existentes nas decisões judiciais fez com que a jurisprudência estendesse o mecanismo para outras situações além das previstas no Código de Processo Civil.

Como conseqüência disso, todo erro material passou a ser corrigível por meio de embargos de declaração (supra, n. 23). E determinados erros in judicando e erros in procedendo não abarcados pelo art. 535 do Código de Processo Civil, em condições especialíssimas, passaram também a contar com os embargos declaratórios para a sua extirpação do ato decisório.

(...) Sentenças ultra ou extra petita têm sido corrigidas pela via dos embargos declaratórios, por se consubstanciarem em erro evidentes. Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda elogia essa iniciativa: 'a lei não se refere à decisão fora do que se tinha de decidir, mas seria absurdo que se pudesse recorrer com embargos de declaração tendo sido omissivo o julgado, e não se pudessem opor embargos de declaração contra a decisão que, devendo aterse a x, decidiu x e y'. Devem ser abertas as portas, ainda, para a correção em sede de embargos de acórdãos proferidos em dissonância com a regra tantum devolutum quantum appellatum (CPC, art. 515), por tratarse igualmente de manifesto equívoco." (Embarcos de Declaração, Coleção Theotonio Negrão / coordenação José Roberto Ferreira Gouvêa, São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 141 a 142, 144, e 151 a 152)"

A omissão a ser suprida pela via dos embargos deve ser relevante ao ponto de tornar fortemente comprometida a decisão recorrida. Por conta da omissão verificada, a decisão viciada desafia os elementos basilares constantes dos autos e se afasta lateralmente da questão controvertida, que deveria ter sido apreciada em sua totalidade e efetivamente não o foi.

No presente caso, o acórdão embargado foi omissivo quanto à matéria de defesa alegada em Recurso, cuja apreciação passou *in albis*, e sobre a qual é imprescindível que se manifeste este Colegiado.

Nesses casos, deve o Colegiado manifestar-se em face da matéria suscitada, conforme já apreciou a 2^a Turma da CSRF:

*ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE IRRF
EMBARGOS DE DECLARAÇÃO . OMISSÃO. OCORRÊNCIA.
[...] A omissão a ser suprida pela via dos embargos deve ser relevante ao ponto de tornar fortemente comprometida a decisão recorrida. Por conta da omissão verificada, a decisão viciada desafia os elementos basilares constantes dos autos e se afasta lateralmente da questão controvertida, que deveria ter sido apreciada em sua totalidade e efetivamente não o foi. No presente caso, o voto condutor do acórdão embargado foi omissivo quanto à matéria de defesa alegada em suas contrarrazões cuja apreciação passou in albis, e sobre a qual é imprescindível que se manifeste este Colegiado. [...]*

Embargos acolhidos. Recurso Especial negado.

[Acórdão n. 9202.001.844, Conselheiro Relator Elias Sampaio Freire. Publicação em 26/10/2011] – Grifo nosso

Portanto, configurada a omissão acima descrita, vê-se que é impossível suprir as falhas encontradas no aresto sem a necessária revisão do seu dispositivo, emprestando aos embargos declaratórios o efeito modificativo.

II DECADÊNCIA

A discussão gira em torno da apreciação da decadência de lançamento realizado para sanear lançamento anterior anulado.

Para o deslinde da questão há de se esclarecer que ação fiscal que culminou com a lavratura da presente NFLD foi promovida com a finalidade de recompor documentos de constituição de créditos anulados pelo CRPS.

Saliente-se que, no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos-TIAD, a fiscalização intima o contribuinte a apresentar livro diário, razão, contratos, notas fiscais e outros documentos referentes à prestação de serviços realizados pelas empresas prestadoras de serviços relacionadas em anexo que detalha as NFLD anuladas e os respectivos prestadores de serviços.

É de vital importância a distinção entre vício formal e material para dimensionar os diferentes efeitos que, quanto à sua natureza e intensidade, cada um desses erros pode ter sobre o crédito tributário constituído. Há de se avaliar a ocorrência do erro como sendo “menos ou mais gravoso” e reforçando a idéia de que, também daí, pode-se extrair subsídios com vistas à classificação do vício como sendo de forma ou de substância.

Como efeito prático de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal ou material temos que: no caso de vício formal o prazo decadencial para a realização de outro lançamento é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade por vício formal do lançamento, conforme estabelece o art. 173, inciso II, do CTN. Já no caso de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da ocorrência do fato gerador do tributo, no caso do artigo 150, §4º, do CTN, ou do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tratando-se do artigos 173, inciso I do CTN. Assim sendo, neste último caso, poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício material incorrido, quanto que dentro do prazo decadencial estipulado, sem o restabelecimento do prazo que é concedido na hipótese de se tratar de vício formal.

Portanto, a questão reside, assim, no estudo da natureza e intensidade do erro cometido, de cujas conclusões se extrai a classificação necessária para se definir a existência, ou não, do direito de o sujeito ativo da obrigação efetuar novo lançamento, levando-se em conta o princípio da segurança jurídica e os limites temporais dos atos administrativos.

As incorreções e omissões quanto à formalidade do ato praticado caracterizam o vício formal. Luiz Henrique Barros de Arruda, Processo Administrativo Fiscal, Editora Resenha Tributária, pág. 82, define assim o vício formal: “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.”

Ou seja, os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, isto é, 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.

Por outro lado, ocorre vício material quando o lançamento não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido.

Destarte, a inobservância do que preconiza o art. 142 do CTN, que prevê ser o lançamento procedimento administrativo atendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, caracteriza existência de vício de natureza material.

No presente caso a nulidade do primeiro lançamento foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude da não caracterização da existência da cessão de mão-de-obra, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN.

Saliento que, não estou aqui reapreciando a natureza do vício declarado por ocasião da anulação do primeiro lançamento. Estou sim, apreciando a conformidade do novo lançamento como lançamento a que pretende substituir.

Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal.

Com efeito, 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. 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.

Ocorre que, para que se aplique o art. 173, II do CTN o novo lançamento deve conformar-se materialmente com o lançamento anulado. Fazendo-se necessária perfeita identidade entre os dois lançamentos, posto que não pode haver inovação material no lançamento substitutivo ao lançamento anulado anteriormente.

O que não ocorre no presente caso, posto que o novo lançamento omitiu-se quanto aos motivos para a refiscalização (art. 149, do CTN). Em suma,não há coincidência material entre o primeiro lançamento, tornado nulo, e o presente lançamento, que,em tese, teria o condão de substituí-lo.

Destarte, o presente lançamento deve ser analisado como um novo lançamento e não como um lançamento substitutivo, o que acarreta a conclusão de que, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência.

Esse é a propósito o entendimento da 2ª Turma da CSRF:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/04/1995 a 30/04/1995, 01/09/1995 a 30/11/1995
DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DECLARADO NULO. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO OU NOVO LANÇAMENTO. No presente caso a nulidade do primeiro lançamento foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude da não caracterização da existência da cessão de mão de obra, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN. Saliente que, não estou aqui reapreciando a natureza do vício declarado por ocasião da anulação do primeiro lançamento. Estou sim, apreciando a conformidade do novo lançamento com o lançamento a que pretende substituir. Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, 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. 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. Ocorre que, para que se aplique o art. 173, II do CTN o novo lançamento deve*

conformar-se materialmente com o lançamento anulado. Fazendo-se necessária perfeita identidade entre os dois lançamentos, posto que não pode haver inovação material no lançamento substitutivo ao lançamento anulado anteriormente. O que não ocorreu no presente caso, posto que o novo lançamento introduziu inovação material no que diz respeito à caracterização da cessão de mão de obra. Em suma, não há coincidência material entre o primeiro lançamento, tornado nulo, e o presente lançamento, que, em tese, teria o condão de substituí-lo. Destarte, o presente lançamento deve ser analisado como um novo lançamento e não como um lançamento substitutivo, o que acarreta a conclusão de que, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência. Recurso especial provido.

[Acórdão n. 9202-002.727, Conselheiro Relator: Elias Sampaio Freire]

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/05/1995 a 31/05/1995, 01/11/1995 a 30/11/1995 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DECLARADO NULO. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO OU NOVO LANÇAMENTO.

No presente caso a nulidade do primeiro lançamento foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude da não caracterização da existência da cessão de mão de obra, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN. Não se está aqui a reapreciar a natureza do vício declarado por ocasião da anulação do primeiro lançamento, mas sim, a conformidade do novo lançamento com o lançamento a que pretende substituir. Sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar a contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a obrigação tributária não estava definida e não há que se falar em lançamento substitutivo, mas, sim, em novo lançamento. Assim, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência. Recurso especial negado.

[Acórdão n. 9202-003.185, Conselheiro Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos]

Dessa forma, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso do contribuinte, para declarar a decadência do lançamento.

Além disso, caso esse d. Colegiado não acolha a presente proposição, além desse motivo, há outro para o reconhecimento da decadência das competências **01/99 a 07/2001**, ou seja, aquelas que não tratam de refiscalização.

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. ‘In verbis’:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantémse hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts.

45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, in verbis:

Art. 103A.

O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

(Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Assim, a partir da publicação, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

Assim, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional CTN se aplica ao caso concreto.

Ocorre que este Código prevê a aplicação de duas regras, aparentemente conflitantes, tomando a primeira como termo inicial o pagamento indevido (art. 150, §4º), e a segunda o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I). Cumpre transcrever os referidos dispositivos legais:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operase pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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

I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Harmonizando as normas acima transcritas, o Superior Tribunal de Justiça esclareceu a aplicação do art. 173 para os casos em que o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação:

1) Quando não tiver havido pagamento antecipado; 2) Quando tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação; 3) Quando não tiver havido declaração prévia do débito.

Cumpre transcrever o acórdão prolatado em sede de Recurso Especial representativo da controvérsia:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL.

ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. *O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) contase do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontrase regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial regese pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelandose inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário*

Brasileiro", 3^a ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10^a ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3^a ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuidase de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deuse em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009).

No voto lavrado no referido REsp 973.733/SC, foi transscrito entendimento firmado em outros julgamento (REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 25.02.2008), que limitam a aplicação do art. 150, §4º do CTN às hipóteses que tratam de tributo sujeito a lançamento por homologação, "quando ocorrer pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias" .

Deste modo, considerando que a ciência do lançamento ocorreu em 08/06/2010, consideram-se fulminadas pela decadência não objeto da "refiscalização", quais sejam, 01/99 a 07/2001, nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN.

Por todo o exposto,voto por ACOLHER OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO para re-ratificar o Acórdão 2301-003.211, passando a DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do Contribuinte.

É como voto.

Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator