



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

Processo nº 35232.000589/2007-81
Recurso nº 255.429 Voluntário
Acórdão nº 2803-00.409 – 3ª Turma Especial
Sessão de 2 de dezembro de 2010
Matéria CESSÃO DE MÃO DE OBRA: RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.
EMPRESAS EM GERAL
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS E OUTRO
Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM
NATAL/RN

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1998 a 30/09/1998

PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, INCISO I, DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212 de 1991, por intermédio da Súmula Vinculante de nº 8, de 12 de junho de 2008. Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FALTA CARACTERIZAÇÃO DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RELATÓRIO INCOMPLETO NULIDADE.

O órgão previdenciário aponta que a recorrente não conseguiu elidir a responsabilidade solidária, entretanto não realizou a comparação entre a documentação analisada e a legislação que dispõe acerca da cessão de mão-de-obra. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235/1972), que implica na exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo ter os elementos suficientes para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do Fisco. Pelo exposto, *in casu*, trata-se de vício na formalização por desobediência ao disposto no art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235/1972.

Processo Anulado

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Turma Especial** da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em anular o auto de infração/lançamento, nos termos do voto do(a) relator(a).


HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Eduardo de Oliveira, Oseas Coimbra Júnior, Carolina Siqueira Monteiro de Andrade, Amílcar Barca Júnior, Gustavo Vettorato e Helton Carlos Praia de Lima (presidente).

Relatório

DO LANÇAMENTO

A presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD n.º 37.054.275-4, consolidada em 07/12/2006, foi lavrada em substituição a NFLD 35.430.237-0/2002, emitida por ocasião da ação fiscal n.º 6.328/2002, que teve sua nulidade declarada por vício insanável em 01 de dezembro de 2003, através da Decisão Notificação da Seção de Contencioso Administrativo n.º 18.401.4/0174/2003, uma vez que as contribuições devidas em razão da responsabilidade solidariedade deveriam ter sido consolidadas em notificações distintas em relação a cada empresa prestadora de serviço. Refere-se as contribuições previdenciárias devidas pelos empregados e parte patronal, relativas ao contrato de serviços de limpeza e vigilância executados mediante cessão de mão-de-obra da empresa URBANOSERV - Vigilância S/C Ltda (atualmente ESE - Empresa de Serviços e Empreendimentos S/C Ltda.), CNPJ 24.518.383/0001-52, período 04/1995 a 09/1998, conforme relatório fiscal às fls. 29 a 34.

Como a empresa tomadora dos serviços deixou de exigir da empresa prestadora copia de guia de recolhimento e das folhas de pagamento específicas, bem como, declaração de possui escrita contábil regular, a fiscalização apurou por aferição indireta os salários de contribuição considerando um percentual de 40% do valor bruto contido na nota fiscal emitida para a quitação dos serviços prestados.

Entre outros, foram analisados na ação fiscal os seguintes documentos apresentados pela contratante: Notas Fiscais de Prestação de Serviços, comprovantes de recolhimento, Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP de 01/1999 a 01/2002, Livros Diário/Razão, Acordos Coletivos.

DA IMPUGNAÇÃO

A ciência se deu em 05/07/2007, fl. 01, inconformado com a notificação o recorrente apresentou impugnação, fls. 44 a 50.

A decisão do órgão julgador de primeira instância administrativa fiscal confirmou a procedência do lançamento, fls. 66 a 75.

O contribuinte tomou ciência da decisão em 10/05/2007, fls. 78, inconformado interpôs recurso voluntário, fls. 82 a 91, em 01/06/2007, alegando em síntese:

- a desnecessidade de realização do depósito prévio;
- a decadência do crédito previdenciário;
- a prestadora já efetuou os recolhimentos e apresentou comprovação de regularidade fiscal (Certidão Negativa de Débito – CND);
- houve a retenção de 11% sobre os valores dos serviços prestados, não cabendo a responsabilidade solidária.

Não foram apresentadas contrarrazões.

Os autos foram encaminhados ao 2º Conselho de Contribuintes para julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA, Relator

Como já reconhecido pela autoridade fiscal na manifestação de fls. 105, o Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual, passo a analisá-lo.

Preliminarmente

O depósito prévio no valor mínimo de 30% da exigência fiscal como condição para seguimento do recurso voluntário foi declarado inconstitucional pela Súmula Vinculante do STF nº 21, DOU de 10/11/2009, não sendo mais exigível

O contribuinte argumenta fluência do prazo decadencial do lançamento. O lançamento anterior NFLD 35.430.237-0/2002 teve sua nulidade declarada por vício insanável, Decisão Notificação nº. 18.401.4/0174/2003, em 01 de dezembro de 2003 (vício formal), fls. 67. Assim, o termo a quo para contagem passa a ser a data que se tornar definitiva a decisão que houver anulado por vício formal o crédito anteriormente constituído, na forma do art. 173, inciso II do CTN.

A presente NFLD englobou os fatos geradores ocorridos entre 04/1995 a 09/1998. A NFLD originária foi cientificada ao sujeito passivo em 2002 (item 2.1 da Decisão Notificação, fls. 67).

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991, nestas palavras:

Súmula Vinculante nº 8 "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.

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal a Súmula de nº 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, 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.

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212/91, há que serem observadas as regras previstas no CTN.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo, então o pagamento antecipado, observar-se-á a extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Entretanto, se não houver o pagamento antecipado não se aplica o disposto no art. 156, inciso VII do CTN, devendo assim ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN; havendo a necessidade de lançamento de ofício substitutivo, conforme previsto no art. 149, inciso V do CTN. Nessa hipótese, caso não haja o lançamento, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN. Caso tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ, em acórdão exarado em Recurso Especial - REsp 761908 / SC, 2005/0101012-8, T1 - PRIMEIRA TURMA, relator Ministro LUIZ FUX (1122), publicação DJ 18/12/2006 p. 322, prevê a aplicação de regras de contagem de decadência distintas em um mesmo lançamento de contribuições previdenciárias, cujo excerto transcrevemos:

"TRIBUTÁRIO CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO PARA CONSTITUIÇÃO DE SEUS CRÉDITOS. DECADÊNCIA. LEI 8.212/91 (ARTIGO 45). ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DA CF/88. ACÓRDÃO ASSENTADO EM FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.

11. In casu, a notificação de lançamento, lavrada em 31.10.2001 e com ciência em 05.11.2001, abrange duas situações: (1) diferenças decorrentes de créditos previdenciários recolhidos a menor (abril e novembro/1991, março a julho/1992, novembro e dezembro/1992, setembro a novembro/1993, janeiro/1994, março/1994 a janeiro/1998; e março e junho/1998), e (2) débitos decorrentes de integral inadimplemento de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos (maio a novembro/1996; janeiro a julho/1997, setembro e dezembro/1997, e janeiro, março e dezembro/1998) e das contribuições destinadas ao SAT incidente sobre pagamentos

de reclamações trabalhistas (maio/1993, abril/1994, e setembro a novembro/1995)

12 No primeiro caso, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, encontram-se fulminados pela decadência os créditos anteriores a novembro/1996.

13 No que pertine à segunda situação elencada, em que não houve entrega de GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), nem confissão ou qualquer pagamento parcial, incide a regra do artigo 173, I, do CTN, contando-se o prazo decadencial quinquenal do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desta sorte, encontram-se ligados os créditos decorrentes de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos e caducos os decorrentes das contribuições para o SAT " Nosso grifo

No caso em concreto, trata-se de lançamento por arbitramento fiscal, período 04/1995 a 09/1998, anterior a exigência da GFIP e sem registro de recolhimento prévio, conforme DAD – Discriminativo Analítico de Débito, fls. 04 a 09. Destarte, deve ser aplicada a regra do art. 173, inciso I, do CTN.

REGRA DO ART. 173, I DO CTN.

Para as competências 04/1995 a 09/1998 encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial as competências até 11/1996, inclusive. A competência 12/1996 não decaiu, pois o crédito somente poderia ser constituído após o vencimento, data em que se exigia o pagamento antecipado, ou seja, em janeiro de 1997; assim o prazo de decadência, para tal competência, possui como termo de início o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, o dia 1º de janeiro de 1998, a qual findaria em 31 de dezembro de 2002. O contribuinte tomou ciência da notificação anteriormente anulada (NFLD 35.430.237-0/2002) em 13 de setembro de 2002, conforme Acórdão nº 2302-00.269 da 3ª. Câmara/2ª. Turma Ordinária/CARF, sessão de 29 de outubro de 2009, recurso voluntário nº 155.437, recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos e Outro, bem como, por ocasião da ação fiscal nº 6.328, consoante Mandado de Procedimento Fiscal - MPF datado de 07 de maio de 2002. (item 2 do Relatório Fiscal, fls. 29)

Destarte, encontram-se abrangido pela fluência do prazo decadencial as competências do lançamento até 11/1996, inclusive, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN. Uma vez que o presente lançamento substitutivo foi realizado dentro do prazo de cinco anos da data que anulou o anterior, há que se reconhecer a possibilidade de constituição dos fatos geradores ocorridos a partir de 12/1996, inclusive.

No Mérito

O Relatório Fiscal (fls. 29 a 34) menciona que teria havido cessão de mão-de-obra de limpeza e vigilância com empregados postos à disposição da contratante (itens 10 e 11, fls. 30) e que a contratante não exigiu da contratada cópia de guia de recolhimento, das folhas de pagamentos específicas e declaração de possuir escrita contábil regular, conforme disposto na Lei 8.212/91. Assim, a fiscalização decidiu notificar a empresa fiscalizada (item 16, fls. 32), apurando por aferição indireta os salários de contribuição no percentual de 40% do valor bruto

da nota fiscal dos serviços, deduzindo alguns guias de recolhimento apresentadas (item 17, fls. 32). Entretanto, a fiscalização não realizou a comparação entre a documentação analisada e a legislação que dispõe acerca da cessão de mão-de-obra (a colocação à disposição do contratante de segurados que realizem serviços contínuos e o local – art. 31, parágrafo 2º, da Lei nº 8.212/91). Na planilha anexa (fls. 36/38) não consta a discriminação dos serviços, tampouco, menciona a relação de segurados empregados a disposição do contratante. Não consta nos autos os contratos de prestação de serviço de limpeza e vigilância para se avaliar o tipo de relação de serviço, se por cessão de mão-de-obra ou não, por exemplo, o serviço de vigilância e segurança consta da referida lista de cessão de mão-de-obra, entretanto, pode ser realizado por monitoramento remoto de vídeo e cerca elétrica, sem a necessidade da presença local do vigilante. A obrigação da retenção será exigida somente quando houver cessão de mão-de-obra.

Não existe, também, comprovação por parte do fisco de que a prestadora dos serviços fez o recolhimento das contribuições previdenciárias ou não. A auditoria fiscal se baseou praticamente nos Livros Diário/ Razão do contratante, onde deve ter obtido as Notas Fiscais de Serviço da prestadora, conforme planilha anexa, e alguns comprovantes de Recolhimento apresentados (item 23 do Relatório Fiscal, fls. 33).

O § 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 (aferição indireta pelo exame da contabilidade) não podia ser aplicado ao contratante de mão-de-obra em relação aos fatos geradores anteriores à Lei nº 9.711, de 20/11/1998, que conferiu nova redação ao art. 31 da Lei nº 8.212/1991 (responsabilidade solidária). Ressalta-se que o lançamento em comento refere-se ao período 04/1995 a 09/1998. Apenas a partir da Lei nº 9.711/1998, quando a empresa contratante de mão-de-obra passou a ser responsável tributário, se tornou possível aplicar a técnica da aferição indireta do § 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991 diretamente em relação à sua contabilidade, porquanto passou competir a ela o dever de apurar e efetivar retenções em nome da empresa cedente. Não se está a negar a solidariedade entre a empresa contratante e a prestadora antes da Lei nº 9.711/1998. O óbice é a forma utilizada para apurar o crédito tributário que se utilizou da aferição indireta a partir do exame da contabilidade do devedor solidário (contratante), deixando de buscar os elementos necessários junto à empresa prestadora. A responsabilidade solidária de que tratava o referido artigo 31 da Lei 8.212/1991, com a redação da época, não dispensava a existência de regular constituição do crédito tributário, que não poderia ser feita mediante a aferição indireta nas contas do tomador dos serviços. Não existindo para o contratante, antes da Lei nº 9.711/1998, o dever de apurar e reter valores, não era permitido à fiscalização utilizar-se da técnica do § 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 para aferir indiretamente o montante devido a partir do exame da contabilidade da empresa contratante, sem antes buscar a apuração da base de cálculo e de eventuais pagamentos realizados na documentação do prestador dos serviços. Isso deveria ter ocorrido primeiramente em relação à contabilidade de quem tinha o dever de apurar e pagar o tributo (prestador dos serviços). Sendo insuficiente a documentação, seria possível à fiscalização buscar na documentação do contratante, os elementos necessários à estipulação do tributo devido mediante arbitramento (art. 148 do CTN). Este é o entendimento da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgado AGRESP 200600857907, abaixo transcrito:

*Processo AGRESP 200600857907 AGRESP - AGRAVO
REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL – 840179, Relator(a)
MAURO CAMPBELL MARQUES, Sigla do órgão STJ, Órgão
julgador SEGUNDA TURMA, Fonte DJE DATA: 24/03/2010*

*Ementa: TRIBUTÁRIO CONTRIBUIÇÃO CESSÃO DE MÃO
DE OBRA EMPRESA CONTRATANTE ART 31 DA LEI N
8.212/91 SOLIDARIEDADE REDAÇÃO ANTERIOR À LEI N
9.711/87 QUE ESTABELECEU A RESPONSABILIDADE*

TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO/ AFERIÇÃO INDIRETA APENAS A PARTIR DA CONTABILIDADE DA EMPRESA CONTRATANTE (DEVEDORA SOLIDÁRIA) ART 33, § 6º, DA LEI Nº 8.212/91 E 148 DO CTN IMPOSSIBILIDADE. 1. O cerne da questão ora debatida é saber se o § 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 podia ser aplicado ao contratante de mão de obra em relação aos fatos geradores anteriores à Lei nº 9.711/98, que conferiu nova redação ao art. 31 da Lei nº 8.212/91. 2. Não existindo para o contratante, antes da Lei nº 9.711/98, o dever de apurar e reter valores, não era permitido à Fazenda Pública utilizar-se da técnica do § 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 para aferir indiretamente o montante devido a partir do exame da contabilidade da empresa contratante de mão de obra, sem antes buscar a apuração da base de cálculo e de eventuais pagamentos realizados na documentação do contribuinte (executor/cedente). Isso deveria ter ocorrido primeiramente em relação à contabilidade de quem tinha o dever de apurar e pagar o tributo, ou seja, a empresa cedente de mão de obra. 3. Sendo insuficiente a documentação da empresa contribuinte, seria possível ao órgão fazendário buscar na documentação de terceiros, tal como o contratante, os elementos necessários à estipulação do tributo devido mediante arbitramento (art. 148 do CTN). 4. Apenas a partir da Lei nº 9.711/98, quando a empresa contratante de mão de obra passou a ser responsável tributário, se tornou possível aplicar a técnica da aferição indireta do § 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 diretamente em relação à sua contabilidade, porquanto passou competir a ela o dever de apurar e efetivar retenções em nome da empresa cedente. 5. Dessarte, não se está a negar a solidariedade entre a empresa contratante e a cedente de mão de obra antes da Lei nº 9.711/98. O óbice à cobrança intentada pela Fazenda Pública é a forma utilizada para apurar o crédito tributário, porquanto se utilizou da aferição indireta a partir do exame da contabilidade do devedor solidário apenas, deixando de buscar os elementos necessários junto à empresa cedente (contribuinte). 6. "() a responsabilidade solidária de que tratava o referido artigo 31 da Lei 8.112/91, com a redação da época, não dispensava a existência de regular constituição do crédito tributário, que não poderia ser feita mediante a aferição indireta nas contas da tomadora dos serviços" (REsp 727.183/SE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 18/05/2009). 7. Agravo regimental não provido.

Data da Decisão 09/03/2010, Data da Publicação 24/03/2010

Nota-se, também, que não consta a fundamentação legal da aferição indireta, art. 33, parágrafo 3º, da Lei nº 8.212/91, no FLD - Fundamentos Legais do Débito (fls. 13/17) e no Relatório Fiscal (fls. 29/34), que menciona:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11, e ao Departamento da Receita Federal-DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas



"d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça – STJ tem entendimento pacífico de que os requisitos da fundamentação legal e da definição do fato gerador são essenciais para a defesa do executado, sendo afastada a presunção de certeza e liquidez do crédito tributário que não os contiver. É o texto do AGRESP 200901676993 transcrito:

Processo AGRESP 200901676993AGRESP - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL – 1137648, Relator(a) HUMBERTO MARTINS, Órgão julgador SEGUNDA TURMA. STJ, Fonte DJE DATA 08/09/2010

Ementa : TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - ISS - CDA – AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL- REQUISITO ESSENCIAL - PREJUÍZO PARA A DEFESA DO EXECUTADO - NULIDADE – HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA CONTRA A FAZENDA PÚBLICA FIXADOS EM 10% - POSSIBILIDADE - ENTENDIMENTO RATIFICADO NO JULGAMENTO DO REsp 1 155 125/MG, REPETITIVO 1 Esta Corte tem entendimento pacífico de que a falta de algum dos requisitos da CDA deve ser considerada cum grano salis, verificando-se sempre o prejuízo na defesa do executado. 2 In Casu, trata-se de cobrança de ISS, imposto que tem definição legal acompanhada de lista de serviços sobre os quais deve incidir, além de zona de incidência considerada "nebulosa" quando confrontado com o ICMS, principalmente nas chamadas operações mistas. Assim, nesse caso específico, os requisitos da CDA ausentes, (fundamentação legal e definição do fato gerador) devem ser considerados essenciais para a defesa do executado, sendo afastada a presunção de certeza e liquidez da CDA que não os contiver. 3 "Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do art. 20, § 4º, do CPC, ou mesmo um valor fixo, segundo o critério de equidade." (REsp 1 155 125/MG, julgado pela 1ª Seção sob o rito dos repetitivos). Agravo regimental improvido

Data da Decisão 24/08/2010, Data da Publicação 08/09/2010

O recurso visa a análise da correção da decisão de primeira instância. Se a mesma deve ser mantida, reformada ou anulada. Não se pode confundir o órgão fiscalizador com o julgador. Cabe à Receita Federal fiscalizar e lançar os tributos, e cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF a tarefa de verificar a regularidade da decisão de primeira instância, e não efetuar ou complementar o lançamento.

A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972. O erro em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235) que implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo ter os elementos suficientes para demonstração da verossimilhança das alegações da fiscalização. Assim, o que se deve buscar é verdade possível e suficiente para o convencimento do juízo.

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade, pois é a ocorrência do fato gerador. Inexistindo, torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Todavia, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização. A falha na motivação pode ser corrigida, desde que o motivo tenha existido. O doutrinador Celso Antônio Bandeira de Mello, Curso de Direito Administrativo, 22ª edição, Ed. Malheiros, págs. 385, 451, 453, menciona, *in verbis*:

"em se tratando de atos vinculados, o que mais importa é haver ocorrido o motivo perante o qual o comportamento era obrigatório, passando para segundo plano a questão da motivação. Assim, se o ato não houver sido motivado, mas for possível demonstrar, ulteriormente, de maneira indisputavelmente objetiva e para além de qualquer dúvida ou entredúvida, que o motivo exigente do ato preexistia, dever-se-á considerar sanado o vício do ato"

(.)

a convalidação, ou seja, o refazimento de modo válido e com efeitos retroativos do que fora produzido de modo inválido, em nada se incompatibiliza com interesses públicos. Isto é, em nada ofende a índole do Direito Administrativo. Pelo contrário

(..)

A Administração não pode convalidar um ato viciado se este já foi impugnado, administrativa ou judicialmente. Se pudesse fazê-lo, seria inútil a arguição do vício, pois a extinção dos efeitos ilegítimos dependeria da vontade da Administração, e não do dever de obediência à ordem jurídica. Há, entretanto, uma exceção. É o caso da "motivação" de ato vinculado expendida tardiamente, após a impugnação do ato. A demonstração, conquanto serôdia, de que os motivos preexistiam e a lei exigia que, perante eles, o ato fosse praticado com o exato conteúdo com que o foi é razão bastante para sua convalidação."

Destarte, não é possível aferir o contexto fático-probatório dos autos a fim de concluir quanto à existência ou não de prova capaz de firmar a presunção de certeza e liquidez do lançamento, bem como, não há possibilidade de saneamento dos autos.

Pelo exposto, *in casu*, não se tratou de simples erro material, mas de vício na formalização por desobediência ao disposto no art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235/1972.



CONCLUSÃO:

Voto por CONHECER DO RECURSO do notificado para no mérito
ANULAR o lançamento fiscal

É como voto.

Sala das Sessões, em 2 de dezembro de 2010


HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA