



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

Processo n° 13502.000330/2008-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-002.820 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2013
Matéria Contribuição Previdenciária Patronal Destinada a Terceiros
Recorrente CARAÍBA METAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1996 a 30/06/1998

AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO NA CARACTERIZAÇÃO DE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. VÍCIO MATERIAL.

Tendo havido falha na motivação da caracterização da cessão de mão-de-obra, para fins de lançamento de contribuições previdenciárias não retidas pelo tomador do serviço, incorreu o Auto de Infração ora recorrido em vício material, por ausência de fundamentação, pelo que deve ser anulada a autuação.

DECADÊNCIA. PRAZO PREVISTO NO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN.

Aplica-se o art. 150, §4° do CTN se verificado que o lançamento refere-se a descumprimento de obrigação tributária principal, houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado e inexistente fraude, dolo ou simulação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos em dar provimento ao recurso, pela homologação tácita do artigo 150, §4°, do Código Tributário Nacional, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos na votação os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva e Liege Lacroix Thomasi, que entenderam ser definitiva e imodificável a decisão que definiu a natureza do vício como formal, facultando novo lançamento no prazo definido pelo artigo 173, II do Código Tributário Nacional.

Liege Lacroix Thomasi - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Presentes à sessão de julgamento os Conselheiros LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, ARLINDO DA COSTA E SILVA, BIANCA DELGADO PINHEIRO e LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se de Notificação de Lançamento de Débito cientificada ao contribuinte em 30/12/2006, lavrada em substituição à NFLD de número 32.616.024-8 em desfavor de Caraíba Metais Ltda., responsável solidária pelos débitos da empresa Conexxa Rede de Computadores Ltda. que lhe prestou serviços, devido ao não recolhimento de contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social e às decorrentes de SAT, no período de 07/1996 a 06/1998, contribuições estas previstas nos art. 20 da Lei 8.212/91 e art. 22, incs. I e II da mesma Lei.

Inconformada, apresentou Defesa Administrativa de fls. 313/326, tendo o Acórdão de fls. 340/351 julgado procedente a notificação segundo se pode observar da ementa a seguir transcrita:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. SOLIDARIEDADE. DECADÊNCIA. CONSTITUCIONALIDADE.

1. O contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra responde solidariamente com o prestador pelo pagamento das contribuições previdenciárias (Art. 31 da Lei 8.212/91).

2. É de 10 anos o prazo para a constituição do crédito previdenciário (Art. 45, I e II da Lei 8.212/91).

3. A constitucionalidade de dispositivos legais não se discute em Processo Administrativo Fiscal.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Irresignada, a empresa interpôs Recurso Voluntário de fls. 356/373 alegando

em síntese:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/11/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 2

5/11/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 27/11/2013 por LIEGE LACROIX T

HOMASI

Impresso em 14/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- a) A decadência dos débitos em fustigo, segundo disciplina o art. 173 do CTN;
- b) A inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91 que regulava o prazo decadencial em matéria de contribuições previdenciárias;
- c) Não se deve aplicar de forma combinada o disposto no art. 173, inc. I do CTN e art. 150, § 4º do CTN, de sorte a não se consubstanciar prazo decenal para a configuração da decadência de contribuições sociais;
- d) Não se constata, no presente caso, cessão de mão-de-obra, haja vista a natureza não contínua dos serviços prestados pela empresa contratada, bem como pelo fato de seus funcionários não terem sido colocados à disposição da tomadora;
- e) Que os contratos firmados entre a empresa tomadora e a contratada objetivavam atingir um objetivo específico, além de os serviços de manutenção prestados possuírem natureza esporádica, descaracterizando-se, portanto, a cessão de mão-de-obra.

Em razão da imprescindibilidade de se verificar a natureza do vício que deu ensejo à anulação da NFLD nº 32.616.024-8, para fins de análise da ocorrência da decadência do lançamento em exame, o feito foi convertido em diligência para que fossem juntados aos autos o Relatório Fiscal da referida NFLD e o Acórdão de nº 002403 que a julgou nula.

Cumprida a diligência solicitada, a Recorrente se manifestou reiterando os termos do Recursos em apreço.

Sem Contra-razões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo o Recurso tempestivo, passo ao seu exame.

Da Decadência

Os presentes autos referem-se à NFLD de número 35.668.434-2, lavrada em substituição a lançamento anterior, sob o número 32.616.024-8, em desfavor da Caraíba Metais Ltda., responsável solidária pelos débitos decorrentes de descumprimento de obrigação principal de empresa que lhe prestou serviços, estando os fatos geradores das contribuições previdenciárias compreendidos no período de 07/1996 a 06/1998.

Questionada administrativamente a decadência de todos os períodos compreendidos na notificação a que ora se aprecia, imperiosa a identificação do caráter do vício responsável por tornar nulo o lançamento anterior. Em se tratando de vício formal, deve-se aplicar o disposto no art. 173 inc. II do CTN, dispositivo que tem o condão de reiniciar a contagem do prazo decadencial, tomando-se como ponto de partida a data da decisão que julgou nula a notificação original.

Caso se constate que a nulidade decorreu de vício material, em se tratando de tributos cujo lançamento ocorre por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, deve-se aplicar o disposto no art. 150 § 4º do CTN que determina prazo quinquenal para consumação da decadência contado a partir da data da ocorrência dos fatos geradores.

Desta feita, é de incomensurável importância a definição do tipo de vício ensejador da anulação do lançamento original, pois tendo sido a notificação eivada de vício formal, acarretará consequências bastante diversas das que ocorreriam se configurado o caráter eminentemente material do vício responsável pela anulação da NFLD anterior.

O art. 50 da Lei n.º 9.784/99 sustenta a necessidade de os atos administrativos, que neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses, serem motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, dentre o que se inclui a indicação correta da legislação em que se baseia.

Destaque-se que, quando se trata de ato administrativo, como o lançamento tributário, por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. Assim, é formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro. Segundo a mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando à consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma”, esta não se confunde com o “conteúdo” material. A materialidade é um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização”, deve-se concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Com isso, tem-se que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados, aquele prescrito em lei.

Ademais, nas relações de direito público, a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário.

E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. **Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso.** É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) **Por sua vez, o vício material do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.**

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Da simples leitura do Acórdão de nº 002403, que julgou nula a NFLD nº 32.616.024-8, observa-se a ocorrência de vício material, uma vez que a decisão afirmou ter havido falha na fundamentação da caracterização da cessão de mão-de-obra, afastando-se, assim, a aplicação do art. 173, II, do CTN.

No caso em apreço, o lançamento foi realizado enquanto vigorava os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, segundo os quais os prazos decadencial e prescricional das contribuições previdenciárias seria de 10 anos.

Ocorre que, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12.06.2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal–STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais aqueles dispositivos legais e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

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, mantém-se 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 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A da Constituição Federal - 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.

Lei nº 11.417, de 19/12/2006 - Regulamenta o art. 103-A 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.

Temos que a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficaram obrigados a acatar 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, uma vez que existem duas regras, aparentemente conflitantes, dispendo sobre a decadência de créditos tributários, 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, opera-se 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 os referidos dispositivos legais, 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 543-C, 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) conta-se 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 incorre, 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, encontra-se 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 rege-se 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 imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se 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", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se 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 deu-se 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 543-C, 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 transcrito 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” .

A comprovação da presença de tais circunstâncias seria imprescindível para o afastamento do art. 150, §4º do CTN e aplicação do seu art. 173, I, o que não se vislumbra em qualquer momento da autuação.

Depreende-se dos autos que a Recorrente efetuou o pagamento de algumas das contribuições devidas à Seguridade Social, o que afasta, de início, um dos pressupostos para aplicação do art. 173 do CTN.

Outrossim, não tendo sido comprovando que sua conduta tenha sido eivada de dolo, fraude ou simulação, restando configurado, portanto, o pressuposto fático ensejador da aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional, fica definitivamente afastada a incidência do disposto no artigo 173, I do mesmo dispositivo legal.

Desta feita, considerando que a consolidação do crédito previdenciário se deu em 30/12/2006 e que a autuação abrange fatos geradores ocorridos entre 07/1996 a 06/1998, tenho como certo que essas competências foram atingidas pela decadência quinquenal independentemente da regra decadencial aplicada.

Da Conclusão

Ante ao exposto, conheço do Recurso, para, no mérito, DAR-LHE TOTAL PROVIMENTO, reconhecendo a decadência de todas as contribuições previdenciárias lançadas.

É como voto.