



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.000374/2008-81
ACÓRDÃO	9202-011.316 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	18 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	CARAIBA METAIS SA

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/09/1995 a 31/03/1998

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

RECONSTITUIÇÃO DE LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL. INDICAÇÃO DA NATUREZA DO VÍCIO NO ACÓRDÃO QUE DECLARA A NULIDADE. TRÂNSITO EM JULGADO ADMINISTRATIVO. DECISÃO ADMINISTRATIVA TERMINATIVA DEFINITIVA. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DA NATUREZA DO VÍCIO POR OUTRO ÓRGÃO JULGADOR.

Não compete ao Colegiado mudar a natureza de vício já declarado por outro órgão julgador em relação a processo anulado com trânsito em julgado administrativo que expressamente qualificou o vício como formal.

LIMITES DE NOVO LANÇAMENTO. NORMAS PROCESSUAIS. LANÇAMENTO DECLARADO NULO POR VÍCIO FORMAL. LANÇAMENTO SUPERVENIENTE. ART. 173, II, DO CTN. DEVER DE SANAR O LANÇAMENTO DECORRENTE DE VÍCIO FORMAL OBSERVANDO NO LANÇAMENTO SUBSTITUTO A IDENTIDADE E CORRELAÇÃO COM O LANÇAMENTO SUBSTITUÍDO. DEVER DE DECLARAR A DECADÊNCIA PARA FATOS GERADORES NÃO CORRELACIONADOS OU SEM IDENTIDADE DE REFERIBILIDADE COM O LANÇAMENTO SUBSTITUÍDO.

Sob o pretexto de corrigir o vício formal, não pode a autoridade lançadora apurar novos fatos geradores, sujeitos a óbice decadencial, que não tenham sido relacionados no lançamento primevo declarado nulo por vício

formal, uma vez que o lançamento originário, ainda que nulo por vício formal, delimita e define a obrigação tributária.

O vício de forma deve ser sanado, mas sem modificar a estrutura ou a essência do crédito tributário, da matéria tributável. Espera-se, assim, que se observe o dever de identidade entre o lançamento substituto e o substituído, no que toca a constituição do crédito tributário, para os fins do art. 173, II do CTN, de modo que o novo lançamento se conforme materialmente com o lançamento declarado nulo por vício formal. Basta ao lançamento superveniente sanar a forma sem inovar na materialidade e contornos limítrofes do crédito tributário, não é possível que se apresentem novos fatos geradores, que se acresça bases de cálculo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe parcial provimento para afastar a decadência genérica e determinar o retorno dos autos ao colegiado *a quo* para que analise a adequação do lançamento substitutivo às incorreções apontadas pela decisão do CRPS, que anulou, de forma definitiva, o lançamento original por vício de natureza formal, e demais questões não analisadas do recurso voluntário. Vencida a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, que dava provimento integral ao recurso, determinando o retorno dos autos à turma ordinária, para analisar alegações de recurso não analisadas no acórdão recorrido. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira. Julgamento iniciado em maio/2024 e finalizado na sessão do dia 18/06/2024, no período da tarde.

Sala de Sessões, em 18 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros,

Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador** (e-fls. 676/682) — com fundamento legal no inciso II do § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 694/697) — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 10/11/2021, pela 1.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 2.ª Seção, que deu provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento por decadência, consubstanciada no **Acórdão n.º 2401-010.054 (e-fls. 665/674)**, o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria (i) **“Da impossibilidade de revisão da natureza do vício por outro órgão julgador”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/1995 a 31/03/1998

NORMAS PROCESSUAIS. LANÇAMENTO DECLARADO NULO. LANÇAMENTO SUPERVENIENTE. NOVO LANÇAMENTO, AUTÔNOMO, INAPLICABILIDADE DO ART. 173, II, DO CTN. DECADÊNCIA.

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.

(...)

DISPOSITIVO: Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário, em razão da decadência. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rodrigo Lopes Araújo, Gustavo Faber de Azevedo e Miriam Denise Xavier (Presidente) que afastavam a prejudicial de decadência e votaram por apreciar o mérito. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

Dos Acórdãos Paradigmas

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 2.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no **Acórdão n.º 9202-009.447, Processo n.º 13502.000337/2008-73 (e-fls. 683/690)**, cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Tema (1): EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA (1)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/05/1998

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

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

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 170/183), após notificado em 30/12/2005 (e-fl. 2), insurgindo-se em face de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) n.º 35.668.444-0, período de apuração 09/1995 a 03/1998, lavrada para constituição do crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 81/96).

O lançamento se referente às contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, nos termos dos arts. 20 e 22, inciso I, da Lei 8.212, de 1991; às contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, nos termos do inciso II do art. 22 da Lei 8.212; e decorrentes do instituto da responsabilidade solidária.

Constituem fatos geradores as remunerações contidas nas notas fiscais relativas aos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, pela empresa MARIO GOMES – Empresa de

Serviço Elétrica e Mecânica Cordeiro (Razão Social atual no momento do novo lançamento: MARIO GOMES CORDEIRO – ME), CNPJ 00.*** /0001-*4.

Sob temática **“Da impossibilidade de revisão da natureza do vício por outro órgão julgador”**, consta debate acerca da decadência, ou não, do novo lançamento efetivado para substituição de lançamento anterior anulado, após o trânsito em julgado administrativo do processo antecedente, no qual se cancelou a autuação originária por vício formal.

Desde a impugnação, o contribuinte alega a decadência do lançamento.

Em decisão colegiada de primeira instância, conforme Acórdão DECISÃO-NOTIFICAÇÃO N.º 04.401.4/0175/2006 (e-fls. 195/203), decidiu-se, em resumo, julgar procedente o lançamento e manter a exigência fiscal, concordando com a autoridade lançadora.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 209/225), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

O acórdão recorrido, que se pretende reformar, reconhece a decadência do lançamento, uma vez que, em resumo, entende ter ocorrido um “novo lançamento” (*e não um substituto*), considerando que o novo lançamento não guardou identidade (“conformidade”) com o lançamento originário substituído, merecendo guarida a pretensão do contribuinte deduzida na impugnação, inclusive entendeu que *“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”*.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 4.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a matéria preambularmente destacada com o paradigma preteritamente citado, assim estando indicada a matéria para rediscussão e o precedente quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente (Fazenda Nacional) requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e restabelecer o lançamento, uma vez que não haveria decadência do lançamento considerando que o vício do lançamento primevo foi declarado como formal.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois alega que o período do lançamento é 1.º/09/1995 a 31/03/1998, sendo a ciência da primeira NFLD em 21/01/1999, logo, considerando o disposto no CTN, art. 173, I, o lançamento poderia alcançar a competência 12/1993, não houve decadência para o primeiro lançamento.

Aduz que, posteriormente, houve decisão administrativa que anulou a NFLD originária por vício formal, em 22/09/2003, e transitou em julgado. Abriu-se, então, novo quinquênio legal.

O novo lançamento ocorreu em 30/12/2005, o que afastaria a decadência. Argumenta que não houve suspensão do prazo decadencial, mas um novo prazo de cinco anos, para efetuar o lançamento substitutivo.

Entende que não cabe reavaliar a natureza do vício decidida em decisão transitada em julgado, ainda que de índole administrativa. Sustenta que o voto vencido do acórdão recorrido fala sobre o paradigma trazido para confronto da divergência, sendo do próprio sujeito passivo, e que o voto vencedor do acórdão recorrido, apesar de ponderar que não estaria rediscutindo a natureza do vício apontada, pela decisão transitada em julgado, tratou de rediscutir na própria ementa da decisão ora recorrida a natureza do vício.

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 705/717) a parte interessada (contribuinte), empresa PARANAPANEMA S/A, sucessora por incorporação da CARÁIBA METAIS S/A, assevera que o processo em análise tem como objeto a NFLD 35.668.444-0, emitida para a exigência de contribuições previdenciárias do período de 09/1995 a 03/1998.

Pondera que o lançamento foi efetuado em substituição à NFLD 32.616.029-9, anulada por decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social em 22/09/2003 (acórdão n.º 02/02300/2003).

Requeru a manutenção do acórdão infirmado por força de decadência do lançamento.

Sustenta que inexistiria coisa julgada administrativa em relação ao tipo de vício que acometeu o lançamento do primeiro processo. Entende que o manto da coisa julgada se limita à parte dispositiva da decisão.

Argumenta que o Regimento Interno do CRPS, competente na época do primeiro julgamento, não possibilitava recurso para desconstituir natureza de vício, sequer embargos de declaração, de modo que o tema pode ser discutido no novo contencioso.

Pondera que a decisão transitada em julgado tem contradição *“porque, de um lado, caracterizava em seu relato a ocorrência de vício de lançamento de ordem material, mas, de outro lado, sugeria aplicação da previsão do inciso II, do artigo 173 do CTN, dispositivo que dispõe sobre hipótese de vício formal.”*

Assevera que o julgador administrativo do tempo da CRPS do processo primevo entendeu ausente provas contundentes que lastreasse a caracterização do contrato de prestação de serviços como cessão de mão-de-obra, apto a ensejar a responsabilidade tributária solidária com base no art. 31 da Lei n.º 8.212.

Também, inexistia a perfeita descrição dos fatos e, conseqüentemente, dos fatos geradores do tributo, em virtude da não caracterização a contento da cessão de mão-de-obra.

Assim, alega ter sido necessário refazer a fiscalização e analisar novamente todos os contratos, de modo que a natureza do vício é material e a rediscussão se encontra aberta, pois inexistia recurso naquela esfera administrativa para tratar disso (sequer aclaratórios).

No mérito, argumenta que não há cessão de mão-de-obra, tema sobre o qual a Turma recorrida não tratou por ter reconhecido a decadência.

O contribuinte apresentou memoriais reiterando suas razões.

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para reforma do **Acórdão CARF n.º 2401-010.054**, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com os seus respectivos paradigmas:

(i) Matéria: **“Da impossibilidade de revisão da natureza do vício por outro órgão julgador”**

(i) Paradigma (1): Acórdão **9202-009.447**

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedente previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto em plenitude como integrativo (§ 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Outrossim, observo o atendimento dos demais requisitos regimentais.

Especificamente em relação a divergência jurisprudencial, o dissenso foi indicado, conforme, inclusive, bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Veja-se que a discussão trata da possibilidade, ou não, de ser rediscutido a natureza de vício (se material ou formal) relacionado com lançamento anterior anulado com decisão administrativa terminativa transitada em julgado. Isto tudo com fins de analisar se há, ou não, decadência do lançamento substituto, inclusive porque o acórdão recorrido pondera que o lançamento posterior não guarda conformidade com o lançamento substituído.

O rótulo da temática em discussão procedida pelo despacho de admissibilidade como sendo “*Da impossibilidade de revisão da natureza do vício por outro órgão julgador*”, em verdade, poderia ser nominada como “*Da impossibilidade de revisão da natureza do vício por outro órgão julgador e a decadência correlacionada ao lançamento substituto*”, haja vista o teor da decisão recorrida e as razões recursais em sua dialeticidade vinculante, até porque o recorrente não dá o rótulo ao tema, sendo medida interna administrativa exercida via despacho de admissibilidade.

O contribuinte não discute o conhecimento, mas afirma a decadência como medida que deve ser imposta, haja vista que a fundamentação do novo lançamento apontaria para um vício material.

A decisão recorrida, com voto vencedor e vencido, perpassa pela discussão do vício, inclusive o voto vencido traz em seu interior as razões de decidir do acórdão paradigma, o qual menciona e invoca. A decisão recorrida, ademais, reconhece que não há identidade entre o lançamento substituto e o substituído e tece um entendimento, adicional, argumentando que o só fato de se solicitar documentos transborda o vício de formal para material, de modo a requalificar o vício anotado pela decisão primeva.

O acórdão paradigma trata de processo do mesmo contribuinte em contexto de similitude.

Os dois acórdãos se referem ao mesmo contribuinte, bem como tratam de lançamentos substitutivos ocorridos após os lançamentos anteriores terem sido considerados nulos por vício formal, pelo CRPS.

No paradigma, reforça-se o entendimento de que a natureza do vício não pode mais ser tratada, conforme se depreende da própria ementa. O voto vencido do acórdão recorrido se baseia neste paradigma e, por isso, nega o reconhecimento da decadência, mas, lado outro, para um conjunto fático-jurídico similar, o voto vencedor do recorrido considera que o lançamento substitutivo se apresenta como um novo lançamento, não só por ausência de conformidade com o lançamento primevo, mas também por ter sido solicitados documentos em refiscalização e, assim, o vício não seria formal, mas material, isto é, aplica uma requalificação para o vício apontado no lançamento primevo, ainda que negue fazê-lo.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale.

O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

- **“Da impossibilidade de revisão da natureza do vício por outro órgão julgador”**

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, a partir de seu voto vencedor, especialmente por força do precedente invocado, o qual é, inclusive, citado pelo voto vencido do acórdão recorrido.

A discussão entre a Fazenda Nacional (recorrente) e o sujeito passivo é quanto a decadência, ou não, do lançamento destes autos, a partir de debate acerca da natureza jurídica do vício que acometeu o lançamento primevo, que havia sido declarado nulo.

A União alega que não haveria decadência do lançamento atual destes autos considerando que o vício do lançamento primevo foi declarado como formal.

A União sustenta que o assunto já transitou em julgado administrativamente, não podendo ser revisto, rediscutido.

O sujeito passivo pretende manter a decisão recorrida, a qual reconhece a decadência integral do lançamento atual e o vício como material; e não meramente formal. O vício seria material porque se trataria de novo lançamento.

Muito bem. Penso que a declaração da decadência do lançamento atual, pela decisão recorrida, foi genérica, o que inviabiliza sua manutenção. Ademais, a forma genérica como o fez, adentrou, ainda que negando, em requalificar o vício indicado na decisão do lançamento anulado, de formal para material, o que não seria possível com trânsito em julgado administrativo daquele vetusto processo administrativo fiscal primeiro.

Observe-se, em suma, que a fundamentação da decisão recorrida, pelo seu voto vencedor, aponta ter ocorrido um “novo lançamento” (*e não um lançamento substituto*), considerando que o lançamento destes autos não guardaria identidade (“conformidade”) com o lançamento originário substituído.

Ocorre que, não se vê na motivação do voto vencedor do acórdão recorrido que tenha sido realizado qualquer cotejo entre o lançamento substituído e o lançamento substituto.

De fato, simplesmente se argumenta que *“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”*.

Em apertado resumo, pode-se dizer que o voto vencedor do acórdão *a quo* declara a decadência do lançamento atual por entender que, tendo havido intimações para apresentação de documentos, o lançamento seria distinto do anterior e isso seria vício material, portanto o lançamento seria nulo. Só, por isso, não haveria identidade com o lançamento anterior.

O Sujeito passivo, por sua vez, sustenta, se ultrapassada a questão da decadência/vício do lançamento, que, no mérito, seja reconhecido não haver cessão de mão de obra, que é a matéria de fundo principal. Importante, desde logo, que se consigne não ter sido a matéria abordada pela Turma recorrida, diante da declaração de decadência, pelo que o assunto ainda deve ser tratado pelo Colegiado *a quo*, em sendo provido o recurso Fazendário.

A Fazenda Nacional (recorrente) e o sujeito passivo não controvertem quanto a circunstância da notificação relativa ao novo lançamento está dentro do quinquênio, se for tomado como referência a data da decisão que declara nulo o lançamento primevo.

Observa-se, na decisão administrativa transitada em julgado da CRPS, que o lançamento originário, anulado, caracterizava ou evidenciava a existência de cessão de mão de obra de forma generalizada, apresentando um único modelo de Relatório Fiscal e Pronunciamento Fiscal para diversos processos/lançamentos, sem adentrar nas peculiaridades e especificidades de cada um dos contratos e/ou serviços com suposta cessão de mão de obra, que tangenciam cada caso concreto objeto do lançamento, pelo que se declarou a nulidade do ato administrativo de lançamento, por cerceamento defesa, com a declaração da possibilidade do órgão Fazendário, a seu critério, refazê-lo, sanando a nulidade, na forma do art. 173, II, do CTN.

Compreendeu a decisão administrativa transitada em julgado que o julgador não deveria *“garimpar no bojo do processo evidências do que foi afirmado pelo INSS de forma genérica”*. Caberia exclusivamente cotejar as afirmativas específicas. Se havia cessão de mão de obra a alegação deveria ser cotejada contrato a contrato de forma específica.

Em se decidindo por sanear o lançamento, poderia a autoridade fazendária bem descrever especificadamente as razões para a cessão de mão de obra de cada contrato analisado, de forma específica e não genérica. O novo lançamento poderia ser lavrado por ter sido o vício qualificado como formal na declaração de decadência originária.

Esse foi o contexto da declaração de nulidade, com a anotação, em razões de decidir, quanto a possibilidade de se refazer o lançamento, saneador, na forma do art. 173, II.

Por isso, não assiste razão ao sujeito passivo ao pretender argumentar que não haveria o trânsito em julgado administrativo para o qualificado vício formal.

Apesar do dispositivo da decisão da CRPS declarar apenas a nulidade, observa-se da decisão que a nulidade foi qualificada como por vício formal, inclusive sendo mencionada a possibilidade de ser refeito o lançamento na forma do inciso II do art. 173.

Alegar que não havia mais recurso para tratar da matéria, sequer embargos de declaração, não socorre ao sujeito passivo.

Veja-se, inclusive, que em primeira e em segunda instância, no antigo contencioso administrativo fiscal no âmbito do INSS, o sujeito passivo restou vencido e, então, aviou pedido de revisão e, quando da apreciação desta, é que se declarou a nulidade do lançamento, por maioria. Portanto, o contencioso foi amplo e se havia equívoco na decisão, então nada impediria que requeresse o saneamento de eventual falha, ainda que por nova revisão (em hipótese).

O ponto é que se tem uma primeira decisão administrativa terminativa transitada em julgado declarando a nulidade do lançamento e na qual se qualifica o vício de nulidade como formal, sujeitando-se ao inciso II do art. 173 do CTN.

O dispositivo transitado em julgado, de fato, declara a nulidade, sem mencionar a natureza do vício. Ocorre que, a questão da natureza do vício se encontra implicitamente vinculada ao dispositivo, por corolário lógico, sendo qualificado como vício formal de maneira muito nítida naquela decisão. A decisão da CRPS é clara e evidente neste particular.

Destarte, tal situação jurídica não pode ser afastada por tentativa de rediscussão do mérito já encerrado quanto a natureza do vício que acometeu o lançamento originário.

A natureza daquele vício, portanto, é formal, sem espaços para rediscussão, ainda que este próprio relator ou qualquer outro julgador possa ter ressalvas. Tem-se um trânsito em julgado administrativo a ser respeitado.

O ponto sensível para a questão deste recurso especial de divergência não é exclusivamente essa constatação de que o vício declarado no julgamento primeiro é formal e que não pode ser revisitada essa qualificação, ainda que se pense de forma diferente, respeitando-se a coisa julgada administrativa.

Tem-se outro ponto nodal, qual seja: entender que o lançamento substituto precisa respeitar o lançamento substituído. Não se pode sob a premissa que foi declarado um vício formal imaginar que exista uma “carta em branco” para o lançamento substituto alargar as bases tributárias do lançamento substituído.

O voto vencedor tenta negar que esteja a requalificar o vício de formal para material. Argumenta que estaria unicamente confrontando os lançamentos, pois o lançamento refeito deve guardar identidade com o lançamento declarado nulo. Porém, o comparativo que faz entre os lançamentos é totalmente genérico. Quer-se dizer que não há cotejo identificado no voto vencedor em relação a análise dos lançamentos (substituto x substituído).

Ora, o voto vencedor do acórdão recorrido argumenta que, se o Fisco intimou o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos etc., sendo tais providências necessárias para o novo lançamento, então isso, por si só, significaria 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, sendo o vício material. Daí diz que os lançamentos são diferentes e declara o novo lançamento integralmente decaído.

Ao fim e ao cabo, o voto vencedor requalificou como “material” o vício qualificado pela decisão transitada em julgado como “formal”, haja vista não ter realizado cotejo entre o lançamento original e o novo lançamento, de forma específica.

Isso não é possível, em meu pensar, neste momento processual e por modificar premissa de outro processo terminativo, havendo decisão transitada em julgado no processo primevo.

Devo ponderar, de toda sorte, que uma preocupação sensível do voto vencedor do acórdão recorrido é salutar – e isso é argumento umbilical atrelado e vinculado a temática

devolvida, inclusive por força do argumento posto no acórdão recorrido –, qual seja: *o lançamento feito deve guardar identidade com o lançamento declarado nulo por vício formal.*

Neste horizonte, em primeira assentada neste Colegiado, entendi que poderia se manter uma declaração de decadência do novo lançamento, porém parcial, devendo, por ocasião da liquidação do julgado, a unidade preparadora cotejar, a partir das bases de cálculo do lançamento primeiro (substituído) se há bases de cálculo “novas” no lançamento substituto, não presentes originariamente, para decotá-las por ordem deste Colegiado ao liquidar o julgado. O processo não teve resultado proclamado na primeira assentada e saiu em vistas, convertido em vista coletiva. Com o retorno dos autos ao julgamento e novos debates no Colegiado, compreendi que, também, estaria emitindo comando “genérico” e uma solução mais consensual saiu vencedora, com o encaminhamento que se segue explanado.

Pois bem. Não pode o novo lançamento (substituto), sob o manto do vício formal, inovar, no sentido de não guardar correlação de identidade com o lançamento substituído. Pelo trânsito em julgado administrativo do lançamento primeiro declarado nulo por vício formal, também não pode o Colegiado *a quo* entender que a solicitação de eventuais esclarecimentos, informações e a requisição de documentos, por si só, seja sinônimo de que o lançamento substituto não guarde qualquer identidade com o lançamento substituído.

É preciso ser específico.

A própria nulidade do lançamento primeiro ocorreu porque, em suma, se identificava de forma genérica a cessão de mão de obra que ensejava o lançamento. Havia, por exemplo, notas fiscais que sustentavam a base de cálculo do lançamento, reportando nelas um serviço tomado, mas genericamente constava no relatório do lançamento que aquela base de cálculo e, conseqüentemente, aquele lançamento decorriam de cessão de mão de obra, sem adentrar no porquê de ser uma cessão de mão de obra, o que se observava em cada contrato para se chegar a tal conclusão etc.

A declaração de nulidade se deveu a uma generalização no lançamento de cessão de mão-de-obra, com apresentação de relatório fiscal sem adentrar nas peculiaridades de cada um dos contratos e/ou serviços, não sendo obrigação do julgador *“garimpar no bojo do processo evidências do que foi afirmado”* pela autoridade lançadora, como escreveu a decisão de nulidade do processo primeiro transitado em julgado.

Neste horizonte, é importante entender que não ocorre uma declaração de decadência ampla e irrestrita como declarada pelo voto vencedor, ainda mais se baseada em requalificação do vício de formal para material, pelo só fato de ter sido solicitados documentos por meio de intimação fiscal antecedente a feitura do novo lançamento.

Para que ocorra a declaração de decadência, de forma correta, é preciso que o lançamento substituto apresente bases de cálculo não constantes no lançamento substituído, de modo a permitir se falar que não guarda identidade (*e não guardará identidade apenas no que estiver diferente e não em todo o lançamento*).

Essa análise não deve ficar para a unidade preparadora, mas sim para o próprio Colegiado recorrido, o qual deve comparar especificamente o lançamento substituto e o lançamento substituído, inclusive cotejando-os, podendo, se necessário e se assim decidido pela Turma *a quo*, se valer de diligência para a prestação de informações pela unidade preparadora.

Observe-se que a **base de cálculo** dos fatos geradores do lançamento substituto, para o período de apuração 09/1995 a 03/1998, são **remunerações contidas nas notas fiscais relativas aos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra**, pela empresa MARIO GOMES – Empresa de Serviço Elétrica e Mecânica Cordeiro (Razão Social atual no momento do novo lançamento: MARIO GOMES CORDEIRO – ME), CNPJ 00.*** / 0001-*4.

Importa que o Colegiado recorrido análise de forma concreta e específica a adequação do lançamento substitutivo às incorreções apontadas pela decisão do CRPS, que anulou, de forma definitiva, o lançamento original por vício de natureza formal. Deve haver identidade entre os dois lançamentos, sem permitir inovação material com novos créditos tributários. O que se mostrar efetivamente inovador deve, aí sim, ser objeto da declaração de decadência, por, nesta hipótese, não guardar identidade. Uma base de cálculo consubstanciada em uma nota fiscal de serviço, por exemplo, não presente no lançamento substitutivo, porém, por hipótese, presente no novo lançamento, não guardaria tal necessária identidade.

Na sequência, a Turma *a quo*, também, precisará decidir as demais matérias presentes no recurso voluntário, inclusive acerca do mérito principal, se necessário, no sentido de reconhecer, ou não, os elementos caracterizadores da cessão de mão-de-obra, de acordo com os contratos e fatos acusatórios.

Sendo assim, com parcial razão o recorrente (Fazenda Nacional).

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para afastar a decadência genérica e determinar o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para que analise a adequação do lançamento substitutivo às incorreções apontadas pela decisão do CRPS, que anulou, de forma definitiva, o lançamento original por vício de natureza formal, procedendo com eventual nova declaração de decadência apenas no que não guardar identidade entre os lançamento substituto e substituído, e demais questões não analisadas do recurso voluntário.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para afastar a decadência genérica e determinar o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para que analise a adequação do lançamento substitutivo às incorreções

apontadas pela decisão do CRPS, que anulou, de forma definitiva, o lançamento original por vício de natureza formal, e demais questões não analisadas do recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Reitero vênia ao em. Relator e aos demais pares que o acompanhavam, haja vista minha adesão à divergência inaugurada pelo Cons. MAURÍCIO RIGHETTI, no tocante a necessidade de provimento integral do recurso especial ao recurso fazendário. De toda sorte, no prosseguimento dos debates o Relator e os que o acompanhavam se reposicionaram e o julgamento ocorreu a quase unanimidade.

Calha a transcrição do recurso de divergência apresentado para a melhor compreensão dos limites da divergência devolvida e daquilo que pleiteado pela recorrente:

1. No presente caso, o período do lançamento é de 1º de maio de 1995 a 30 de junho de 1998, sendo que a ciência da primeira NFLD foi em 21 de janeiro de 1999, logo, considerando o disposto no CTN, art. 173, I, o lançamento poderia alcançar a competência 12/93, não havendo que se falar em decadência.

2. Posteriormente, **houve decisão do CRPS que anulou a aludida NFLD por vício formal**, de 26 de setembro de 2003, e transitou em julgado.

(...)

4. Consequentemente, a NFLD substitutiva foi lavrada e o contribuinte foi cientificado em 30 de dezembro de 2005. Portanto, não há que se falar em decadência, já que o lançamento substitutivo poderia ter sido efetuado até 10/2008.

5. **Assim, entendemos que a natureza do vício foi decidida pelo CRPS, não cabendo reavaliação.**

6. Corroborando tal entendimento, trazemos **PARADIGMA oriundo da CSRF**, mencionado no voto-vencido, que apreciou a questão, em processo do mesmo contribuinte e, em julgamento **por unanimidade, decidiu pela impossibilidade de revisão da natureza do vício por outro órgão julgador** (...).

(...)

16. Diante do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja CONHECIDO e PROVIDO o presente Recurso Especial de Divergência, a fim de reformando o v. acórdão ora recorrido, **ser afastada a decadência reconhecida, determinando o retorno à 2ª instância para a apreciação do mérito.** (f. 1.017/1.021, passim; sublinhas deste voto)

Devolvida a esta eg. Câmara, portanto, uma única discussão: poderia haver a revisão do cariz da mácula que ensejou a nulidade do lançamento? A resposta, até agora dada de maneira uníssona pelos que compõem este Colegiado, é negativa.

Entretanto, no caso em tela, há particularidade que não pode ser negligenciada.

Quando da realização do lançamento substitutivo, há elementos que sinalizam ter havido a possibilidade de extrapolação daquilo que outrora lançado, de modo a inadvertidamente incluir fatos que não haviam sido abarcados. A grande questão é inexistem elementos robustos para determinar se houve inovação – embora, da leitura do voto-vencedor pareça ter havido –; e, caso a resposta seja afirmativa, em qual extensão. Peço licença para transcrever, no que importa, as conclusões lançadas no voto que concedeu o empate favorável ao sujeito passivo:

Relativamente à matéria, entendo assistir razão à Recorrente. Isso porque, a meu ver, estamos tratando de um **novo lançamento** e não de um substituto, o que acarreta a conclusão não um lançamento de que, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência.

(...)

Conforme depreende-se do excerto encimado, não estamos aqui reapreciando a natureza do vício declarado por ocasião da anulação do primeiro lançamento. Estamos sim, apreciando a conformidade do novo lançamento com o lançamento a que pretende substituir.

Dito isto, passamos a analisar os documentos acostados aos autos. Já no Mandado de Procedimento Fiscal, verificamos na descrição sumária, ação incompatível com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal, senão vejamos:

Ação Fiscal com a finalidade de recompor documentos de constituição de créditos anulados pelo CRPS, referentes ao período de fevereiro/1993 a junho/1998. **Para o período de fevereiro/1993 a outubro/1995, os fatos geradores a serem apurados não foram contemplados na ação fiscal encerrada em 17/11/1995.**

Da mesma forma, observa-se vários Termos de Intimação para Apresentação de Documentos, solicitando à apresentação de diversos documentos, bem como esclarecimentos. Sendo assim, 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.

Neste diapasão, a presente NFLD trata-se de um novo lançamento, devendo assim ser analisada, e não como um lançamento substituto.

Em face dos substanciosos fundamentos acima transcritos, impõe-se decretar a decadência do crédito tributário, de acordo com inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional. (f. 1.012/1.013; destaques no original)

Se, deveras, “para o período de fevereiro/1993 a outubro/1995, os fatos geradores a serem apurados não foram contemplados na ação fiscal encerrada em 17/11/1995”, estar-se-ia diante de uma inovação no lançamento.

Ante o exposto, acompanho por dar parcial provimento ao recurso para afastar a decadência genérica e determinar o retorno dos autos ao colegiado *a quo* para análise de mérito acerca da cessão de mão de obra, assim como para que julgue a adequação do lançamento substitutivo às incorreções apontadas pela decisão do CRPS, que anulou, de forma definitiva, o lançamento original por vício de natureza formal.

ACÓRDÃO 9202-011.316 – CSRF/2ª TURMA

PROCESSO 13502.000374/2008-81

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

DOCUMENTO VALIDADO