



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

Processo nº 13502.000377/2008-15
Recurso nº 268.559 Voluntário
Acórdão nº 2803-00.349 – 3ª Turma Especial
Sessão de 19 de outubro de 2010
Matéria DECADÊNCIA
Recorrente CARAIBA METAIS S/A E OUTRO
Recorrida DELEGACIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA DE SALVADOR/BA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/1993 a 30/06/1998

LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. DECADÊNCIA. VÍCIO MATERIAL.

A falta de caracterização dos fatos geradores constitui vício material, do que resulta, em caso de prejuízo à defesa, nulidade do lançamento; portanto, inaplicável a regra do artigo 173, II, do Código Tributário Nacional.

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional. Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial todos os fatos geradores apurados pela fiscalização, nos termos do art. 150, parágrafo 4º, e art. 173, inciso I, ambos do CTN.

Recurso Voluntário Provido

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 dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado, em razão da decadência total do período do lançamento 09/93 a 06/98, nos termos das regras gerais dos artigos 150, §4º e 173, I do Código Tributário Nacional.

HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo de Oliveira, Oseas Coimbra Júnior, Carolina Siqueira Monteiro de Andrade, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Gustavo Vettorato e Helton Carlos Praia de Lima (presidente). Fez sustentação oral a advogada da recorrente Dra. Parvati Teles Gonzalez, OAB/BA 29.434.

Relatório

Do Lançamento

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD n.º 35.868.436-9, consolidada em 21/12/2005, período 09/93 a 06/98, lavrada em substituição as NFLD's n.º 32.615.873-1 e n.º 32.615.983-5, ambas de 18/12/1998, anuladas por decisão do CRPS conforme os acórdãos n.º 002023, de 11/08/2003 e n.º 02/02364/2003, de 26/09/2003, respectivamente (item 2.2 do relatório fiscal, fls. 118). Refere-se à constituição de crédito tributário em relação às contribuições previdenciárias cujo recolhimento não fora comprovado pelo responsável solidário em serviços mediante cessão de mão de obra.

A fiscalização observa que, realmente, na mencionada ação fiscal não foi examinada a existência (ou não) do instituto da responsabilidade solidária nos contratos de prestação de serviços que a Caraíba Metais S/A firmou com diversas empresas prestadoras (item 1.5 do relatório fiscal, fls. 117).

O Relatório Fiscal explicita a falta da análise dos contratos de prestação de serviços por cessão de mão de obra e de construção civil. Por esta razão, o contribuinte também foi cientificado através do MPF n.º 09220145, de 10/02/2005, no campo "Descrição Sumária" que a ação fiscal encerrada em 17/11/1995 não verificou a existência de responsabilidade solidária na cessão de mão de obra/construção civil (item 1.6 do relatório fiscal, fls. 117/118).

Da Impugnação

A ciência se deu em 30/12/2005, fl. 01, inconformado com a notificação o contribuinte apresentou impugnação, fls. 557 a 576.

Seguem as transcrições do relatório da decisão recorrida que julgou procedente o lançamento; cujo teor, por coincidir com as alegações em sede recursal, adoto como parte deste relatório:

19. A empresa fiscalizada, Caraiba Metais S/A, apresentou, através de seu procurador, defesa tempestiva mediante instrumento acostado às fls. 557/582, alegando em síntese o que se relata a seguir. Quanto ao prestador dos serviços, FRAGA ALMEIDA TRANSPORTES INDUSTRIAIS LTDA (Nova Razão Social MARINHO SANTANA TRANSPORTES INDUSTRIAIS Ltda.), teve ciência da presente NFLD através de edital publicado no Jornal A TARDE de 25/05/2006 (fls. 515), deixando transcorrer in albis o prazo de impugnação

20. No período de 02/03/98 a 21/01/99 a Caraiba Metais S/A sofreu ação fiscal que culminou com a lavratura de 221 (duzentos e vinte e uma) NFLD, sob a alegação de ocorrência de responsabilidade sondaria em relação às contribuições devidas à Seguridade Social decorrentes dos serviços prestados por empresas contratadas. A referida ação contemplou o período de

04/95 a 02/98, com "retroação" até 02/93, relativamente à responsabilidade solidária.

21. Após a tramitação dos processos, o CRPS declarou nulas as 221 NFLD nos termos transcritos às fls. 551/552

22. Com base na decisão proferida, o INSS iniciou nova ação fiscal, tendo sido lavradas 66 NFLD, contemplando os mesmos objetos das NFLD rejeitadas anteriormente, ou seja, a responsabilidade solidária da Impugnante face à prestação de serviço com cessão de mão-de-obra

23. Entretanto, a despeito de poder o INSS efetuar novos lançamentos, como asseveraram os AFPS, não há o que se falar em novo lançamento de débito como será demonstrado

24. Preliminarmente, argumenta que, independentemente da análise de mérito, os débitos objeto desta NFLD deverão ser declarados indevidos por terem sido alcançados pela decadência.

25. Transcreve, para fundamentar sua alegação de decadência, o artigo 150 (caput e § 4º) e o 173 do Código Tributário Nacional - CTN, além dos artigos 149 e 146 da Constituição Federal de 1988. Conclui informando que o débito foi lançado com base na equivocada conclusão de que o prazo decadencial seria de dez anos, conforme o disposto no inciso II, do inconstitucional Art. 45 da Lei 8.212/91

26. Afirma ser pacífico posicionamento da doutrina e da jurisprudência quanto à natureza tributária da contribuição previdenciária, tributo este sujeito ao lançamento por homologação. Transcreve textos de tributaristas e decisões judiciais.

27. Quanto ao mérito, informa que a NFLD em questão constituiu suposto crédito fiscal referente às Contribuições Sociais destinadas à Seguridade Social nos termos dos artigos 20 e 22, incisos I e II da Lei 8.212/91, apuradas no período de 01/94 a 06/98, sob a alegação de que a Autuada é responsável solidária pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, nos termos do §.2º do art. 31 da Lei 8.212/91, o qual transcreve.

28. Em virtude de celebração de contrato entre a Caraíba Metais e a empresa Fraga Almeida Transportes Industriais Ltda, cujo objeto era a prestação de serviços de transporte rodoviário de cal virgem, a fiscalização concluiu ser a Autuada responsável solidária pelo recolhimento da Contribuição Previdenciária devida pela contratada.

29. Tal conclusão é equivocada, vez que não ocorreu violação a qualquer dispositivo legal que justifique o lançamento desta NFLD.

30. No presente caso não se trata de serviço prestado mediante cessão de mão-de-obra, pois neste conceito se destaca a natureza contínua do serviço, ficando o pessoal utilizado à disposição exclusiva do tomador, que gerencia a realização do serviço.

31. O texto legal utilizado pela fiscalização define como requisito caracterizar a cessão de mão-de-obra a colocação de segurados à disposição do contratante, submetidos ao poder de comando do contratante e não do cedente. A execução das atividades deve ocorrer no estabelecimento do tomador de serviços ou de terceiro, ficando descaracterizada a cessão de mão-de-obra caso a execução do serviço se dê no estabelecimento do contratado (Ordem de Serviço INSS DAF 209/99).

32. Alêga que em nenhum momento pode-se afirmar, como fez a fiscalização, que os empregados da empresa contratada ficavam à disposição da Autuada. O serviço contratado é especificamente o transporte de cargas, não havendo que se falar em cessão de mão-de-obra. O transporte de cargas é programado e definido previamente e a Autuada informa à empresa de transporte contratada os locais de carga e descarga das mercadorias e os horários

33. Argumentam que em nenhum momento os empregados da transportadora ficaram à disposição da Caraíba Metais. Pelo próprio contrato celebrado entre as partes pode-se atentar para o fato de que não ficam caminhões da contratada estacionados no Porto de Aratú aguardando o dia inteiro a chegada de navios com mercadorias da Autuada para serem transportadas

34. Transcreve definições do contrato de transporte, jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais e o entendimento do Superior Tribunal de Justiça. Conclui ser indubitável que a empresa prestadora do serviço de transporte não operou cedendo mão-de-obra, nem tampouco colocando seus empregados segurados à disposição da Autuada.

35. Por todo o exposto, espera que o lançamento seja rejeitado por exigir contribuição extinta pelo decurso do prazo decadencial ou, na hipótese de rejeitada a decadência, que seja "rejeitado por não estar configurado na espécie a cessão de mão de obra, pressuposto para a ocorrência do fato gerador da contribuição exigida pela NFLD".

Do Recurso Voluntário

A decisão do órgão julgador de primeira instância administrativa confirmou a procedência do lançamento, fls. 516 a 527.

O contribuinte tomou ciência da decisão em 12/04/2007, fls. 529, inconformado interpôs recurso voluntário, fls. 535 a 552, em 11/05/2007, requerendo em síntese:

Preliminarmente

- a decadência dos fatos geradores lançados nos termos do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial não restou suspenso após a decisão que anulou a NFLD por erros de lançamento. Por óbvio, os prazos decadenciais não se interrompem ou suspendem. Inclusive o prazo decadencial esgotou-se antes da decisão que julgou a improcedência formal da NFLD anterior, proferida em 24.09.2003;

No Mérito

- não ocorreu o fato gerador, pois no conceito de cessão de mão de obra destaca-se a natureza contínua do serviço;

- o serviço contratado é especificamente o transporte de cargas, não há que se falar em cessão de mão de obra. O transporte de cargas é programado e definido previamente entre a Recorrente e seus fornecedores ou compradores, e, quando o transporte de cargas está sob a responsabilidade da recorrente, a mesma informa à empresa de transporte contratada os locais de carga e descarga das mercadorias para que o transporte seja realizado em determinados horários;

- as alegações da fiscalização no sentido de que a transportadora se obrigou contratualmente a atender às instruções da recorrente com relação às programações de embarque e horários de carga e descarga, demonstram claramente que não ocorreu a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, já que em nenhum momento os empregados da transportadora ficaram à disposição da recorrente. Pelo contrário, havia horários e locais previamente determinados para que fossem prestados os serviços de transporte. Pelo próprio contrato celebrado pode-se atentar para o fato de que não ficam, por exemplo, caminhões da contratada estacionados no Porto de Aratú aguardando o dia inteiro a chegada de navios com mercadorias da recorrente para serem transportadas (cita doutrinas);

- a relação jurídica envolve somente os interessados (contratante e contratada), desta forma, no serviço a ser prestado pelos funcionários da contratada não haverá subordinação perante o contratante, mesmo sendo a execução dos serviços efetuados nas dependências do contratante ou de terceiros, pois, o vínculo dos trabalhadores continua sendo com o seu empregador;

- as empresas transportadoras, como regra geral, não se dedicam à cessão de mão de obra "à disposição" do tomador do serviço, nem prestam "serviços contínuos", nos moldes previstos no art. 31, 3º, da Lei nº 8.212/91. (TRF 4ª Região. Apelação em MS nº 2000.04.01.039548-9/SC. DOU 09.08.2000. Juiz Amir Jose Finochiaro Sarti, e outros). Não se configura a cessão de mão de obra se ausentes os requisitos de colocação de empregados à disposição do contratante, submetidos ao poder de comando deste (art. 31, 3º, da Lei 8.212/91) - Precedente: Edcl no AgRg no REsp 584.890, Relator Ministro Luiz Fux, 1ª Turma, D.J. de 28.02.2005, e outros;

- por fim, requer a improcedência da notificação fiscal. .

Os autos foram encaminhado ao 2º Conselho de Contribuintes para julgamento (fls. 558).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA, Relator

Como já reconhecido pela autoridade fiscal na manifestação de fls. 529/535, o Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual, passo a analisá-lo.

Quanto à questão preliminar relativa à fluência do prazo decadencial, a mesma deve ser reconhecida.

Para análise da decisão do CRPS que declarou nulas as 221 NFLD's tomou-se como paradigma o Acórdão 2428/2003 da antiga 2º CaJ, NFLD 32.616.023-0, citado no Acórdão nº 2301-00.502, da 3ª Câmara q 1ª Turma Ordinária, sessão de 07/07/2009, abaixo transcrito:

Órgão:02CAJ - Segunda Câmara de Julgamento Tipo do Processo:Débito Unidade de Origem:04.401 - DARREC/GERÊNCIA EXECUTIVA SALVADOR - BA Nº de Protocolo do Recurso: 801/2002 Documento:NFLD - 32.616.023-0 Unidade Monetária - Valor:R\$ 101.849,30, de 21/01/99 Recorrente(s):CARÁIBA METAIS S/A Recorridos(s):INSS Assunto:Responsabilidade Solidária Data de Entrega no JR/CRPS:09/08/2002 Relator(a):Luiz Antônio de Faria Grangeiro Incluído em Pauta no dia, 10/10/2003 para a sessão nº 02/00336/2003 de 15/10/2003 às 09.00.00.

Responsável: Fábio Lustosa EMENTA PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO – Solidariedade A não caracterização da existência de cessão mão-de-obra configura cerceamento de defesa, que resulta na nulidade do procedimento fiscal. Anular a NFLD.

Inicialmente deve ficar registrada a inexistência de impedimentos ao conhecimento do Pedido de Revisão da empresa, bem como das manifestações do INSS em contrarrazões, no sentido de que o Acórdão da 4ª CaJ não deve ser revisto, vez que “acompanhou a legislação específica que disciplina a matéria”.

Deve também ser levado em conta a determinação do Presidente do CRPS para que a 2ª CaJ/CRPS processe o Pedido de Revisão em pauta

Do Cerceamento de Defesa Como já dito, contra a Recorrente foram lavradas mais de duas centenas de NFLD's, decorrentes da solidariedade na contratação da prestação de serviços com cessão de mão-de-obra

Nas primeiras NFLD's por mim julgadas neguei provimento ao recurso. Posteriormente, quando do julgamento de outras NFLD's passei a solicitar a realização de diligência para que o INSS se manifestasse com relação a refiscalização – período anterior a 11.95, bem como evidenciasse de forma mais precisa a existência da cessão de mão-de-obra. Assim, por iniciativa própria, o INSS adotou a diligência determinada pela 2ª

CaJ/CRPS, como regra, e então instruiu todos os processos com os respectivos contratos e notas fiscais

Aqui cabe realçar que as manifestações do INSS por ocasião da diligência limitaram-se a reafirmar a tese da terceirização das atividades normais da empresa e a citação de conceitos relacionados sobre a cessão de mão-de-obra, deixando de fazer a correlação entre a documentação juntada e a caracterização da cessão de mão-de-obra. O INSS chegou a se manifestar em seu pronunciamento que os dois primeiros pressupostos básicos do conceito de cessão de mão-de-obra (colocação à disposição do contratante, nas suas dependências ou de terceiros) estariam “demonstrados de forma inequívoca e pacífica nos contratos”, sem, entretanto, especificar sequer um contrato (fls., cláusula ou outro) em que obteve tal certeza.

A situação é complexa e não se pode perder de vista que não é a simples contratação de um serviço que traz à solidariedade. Esta decorre tão somente da prestação de serviço onde se verifica a existência de cessão de mão-de-obra.

O próprio INSS reconhece em seus atos normativos, que o elenco das atividades que comportam cessão de mão-de-obra especificados na legislação previdenciária (lei e decreto) é meramente exemplificativo, “ou seja, pode haver cessão de mão-de-obra nas atividades arroladas assim como em qualquer outra, desde que haja enquadramento no conceito de cessão de mão-de-obra”. (grifei) – Manual de Fiscalização – MAFISC (Fonte: Sislex)

Dai decorre a necessidade de uma maior precisão na afirmativa do INSS, de que os contratos e serviços relacionados com as NFLD's comportam cessão de mão-de-obra. Não é a presunção de legitimidade da afirmativa fiscal que possibilita o exercício do amplo direito de defesa e sim a motivação e a explicitação que for apresentada. Como poderia a Recorrente se contrapor a afirmativa da existência da cessão de mão-de-obra, se o INSS não apontou, de forma concreta, de onde extraiu tais conclusões. A simples tese de terceirização das atividades normais da empresa não basta, até porque não ficou evidenciado que todos os contratos decorrem das “tais atividades normais”. Voltamos aos procedimentos adotados por esta CaJ, quando do julgamento de outras NFLD's: ocasião em que este Relator passou a analisar os documentos apresentados pelo INSS, buscando, caracterizar através da referida documentação a cessão de mão-de-obra.

Hoje, quando do julgamento de novos processos – conexos, instruídos de forma semelhante, e após diversas discussões com meus pares, entendo que tal procedimento foi equivocado, posto que substituí, ainda que com deficiências, atribuição do INSS. Caberia sim ao INSS configurar a existência da cessão de mão-de-obra com relação a cada um dos contratos e serviços relacionados com a NFLD em pauta, possibilitando que a



Recorrente concordasse ou pudesse contestar satisfatoriamente o que deveria ter sido apresentado

O INSS procedeu de forma generalizada apresentando um único modelo de Relatório Fiscal, Pronunciamento Fiscal e DN, sem adentrar nas peculiaridades de cada um dos contratos e/ou serviços. Só quando está CaJ reclamou a necessidade de uma melhor caracterização da cessão de mão-de-obra foram apresentados os contratos e outros, ainda assim nenhum esclarecimento foi apresentado, além de teorias. O INSS não conseguiu sair do campo da suposição – tese da terceirização, e dos dispositivos legais para a realidade fática dos contratos ou das prestações de serviços

Ainda lembro, quando analisei diversos contratos e serviços, ter apontado o que, sob minha ótica, caracterizava ou evidenciava a existência de cessão de mão-de-obra. Reputo, hoje, tal procedimento como intolerável, posto que comporta total cerceamento de defesa. Não cabe a este ou a qualquer outro Conselheiro garimpar nos autos evidências do que foi afirmado pelo INSS de forma genérica. Devemos sim cotejar as afirmativas do INSS, devidamente delimitadas e comprovadas, com as alegações do contribuinte inconformado. Cabe sim, ao INSS, motivar adequadamente suas afirmativas, possibilitando ao contribuinte a perfeita compreensão do que lhe é imputado, viabilizando o exercício do direito inserido no Inciso LV, do Art. 5º, da CF/88.

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

CONCLUSÃO *Face ao exposto, voto por CONHECER DO PEDIDO DE REVISÃO DO CONTRIBUINTE e no mérito DAR-LHE PROVIMENTO, anulando o Acórdão nº 04/02342/2002, da 4ª CaJ/CRPS*

Em substituição àquele voto no sentido de CONHECER DO RECURSO do notificado e ANULAR a NFLD em pauta, na forma do voto do acima apresentado.

Luiz Antônio de Faria Grangeiro Representante dos Trabalhadores Decisório Nº do Acórdão:

02/02428/2003-Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em sessão realizada hoje, ACORDAM os membros da 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CRPS, por unanimidade, em CONHECER DO PEDIDO DE REVISÃO DO CONTRIBUINTE e, no mérito, por unanimidade, DAR-LHE PROVIMENTO, anulando o Acórdão nº 04/02342/2002.

Em substituição àquele, ACORDAM os membros da 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CRPS, por unanimidade,

em CONHECER DO RECURSO do contribuinte para, então, por unanimidade, ANULAR A NFLD, na forma do voto do(a) Relator(a) e sua fundamentação.

Brasília, 15/10/2003
Mário Humberto Cabus Moreira Presidente da 02ª Câmara de Julgamento Fase: 01380 - Anular a NFLD

Em relação a NFLD em questão (nº 35.868.436-9, consolidada em 21/12/2005, período 09/93 a 06/98) é que se deve examinar a aplicação ou não do artigo 173, II, do CTN. Por essa razão a importância da análise em conjunto dos fatos constantes dos autos e o acórdão paradigma do CRPS que declarou nulo lançamento substituído.

Consta do acórdão do CRPS que o lançamento foi anulado por falta de caracterização da cessão de mão de obra. Não há menção de que o vício tenha sido por erro formal ou material. Apenas informa que o órgão fiscalizador pode refazer o lançamento, deixando a critério da fiscalização o novo lançamento ou não.

Vale lembrar, como norma subsidiária, o que dispõe o artigo 469, I, do CPC, estabelecendo que os motivos da sentença não fazem coisa julgada:

Art. 469. Não fazem coisa julgada:

I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

Quanto ao efeito imediato da existência de vício, por ampla maioria entende o colegiado (CRPS) que o lançamento é nulo, não tendo prosperado a tese de que seria possível, mesmo que reconhecido o prejuízo ao direito de defesa, a complementação do relatório fiscal a fim de suprir suas omissões.

Destarte, deve-se analisar que tipo de vício, se formal ou material, foi objeto da anulação do primeiro lançamento para poder se definir o marco inicial do prazo decadencial da constituição do novo lançamento do crédito tributário anulado. Quanto ao vício formal, o Código Tributário Nacional - CTN confere regra especial para a decadência do direito de constituição do crédito tributário:

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

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento

Consoante art. 173, II, do CTN, acima transcrito, somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício **formal**,

onde se conclui que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas (vício material), pois a regra geral é a ininterrupção, conforme artigo 207 do Código Civil:

Código Civil:

Art. 207 Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.

No mesmo sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que estabelece a aplicação do art. 173, II, do CTN somente para vício formal, como segue:

Processo AGRSP 200800866207AGRESP - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL - 1050432 Relator(a) CASTRO MEIRA, STJ, SEGUNDA TURMA, Fonte DJE DATA 02/06/2010

Ementa TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO FISCAL ANULADO. VÍCIO MATERIAL. SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. 1. Apenas a existência de vício formal autoriza aplicação do artigo 173, II do Código Tributário Nacional em que o prazo decadencial passa a contar da data em que se tornar definitiva a anulação de lançamento tributário. Precedente 2. Agravo regimental não provido.

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que se encontram as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvania Zanella Di Pietro.¹ Segundo a 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 a consecução de determinado resultado final.

O Professor Eduardo Sabbag, *Manual de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1ª ed., 2009, p.773, quanto aos vícios formal e material, menciona:

Ressalte-se que o comando se refere a vício formal – aquele inerente ao procedimento do lançamento (e.g., insuficiência/ausência na fundamentação no lançamento; ausência de assinatura da autoridade fiscal, etc), desde a atividade de fiscalização até a notificação do lançamento ao sujeito passivo-, e não a insubsistência do lançamento por vícios de índole “material” Estes dizem com a substância da obrigação tributária, com a validade e com a incidência da lei, v.g. inexistência de fato gerador, atribuição de responsabilidade a quem legalmente não a tenha, situações de imunidade, de isenção etc Portanto, há que se diferenciar o vício formal (adjetivo) daquele de natureza material (substantivo).

¹ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella: *Direito Administrativo*, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a 192.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. 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” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí 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. 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/notificação fiscal 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. 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.

Conforme acórdão do Conselho de Contribuintes, abaixo mencionado, restará configurado o vício material quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

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)

Não se pode agrupar sob uma mesma denominação vício formal e vício material. Nesse sentido:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. (Acórdão nº 108-08.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Os vícios em geral, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Códex Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, anulado por simples vício na formalização.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através da forma válida. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo.

Ressalte-se que a fiscalização observa que, realmente, na mencionada ação fiscal não foi examinada a existência (ou não) do instituto da responsabilidade solidária nos contratos de prestação de serviços que a Caraíba Metais S/A firmou com diversas empresas prestadoras (item 1.5 do relatório fiscal, fls. 117). No Relatório Fiscal explicita a falta da análise dos contratos de prestação de serviços por cessão de mão-de-obra e de construção civil. Por esta razão, o contribuinte também foi cientificado através do MPF nº 09220145, de 10/02/2005, no campo "Descrição Sumária" que a ação fiscal encerrada em 17/11/1995 não verificou a existência de responsabilidade solidária na cessão de mão-de-obra/construção civil (item 1.6 do relatório fiscal, fls. 117/118).

Destaque-se, ainda, que segundo o STJ não se aplicam às empresas transportadoras de cargas as determinações da Lei nº 9.711, de 20/11/1998, que alterou o art. 31, da Lei nº 8.212/1991, visto que a nova redação dada ao inciso XVIII do § 2º do artigo 219

do Decreto n. 3.048/99, pelo Decreto n. 4.729, de 09 de junho de 2003, suprimiu da lista de serviços realizados mediante cessão de mão de obra as operações de 'transporte de cargas', permanecendo, apenas, as operações de 'transporte de passageiros', como segue:

Processo RESP 200500457779RESP - RECURSO ESPECIAL - 735005 Relator(a) JOSÉ DELGADO Órgão julgador PRIMEIRA TURMA Fonte DJ DATA 27/06/2005 PG. 00292

Ementa **TRIBUTÁRIO CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ART. 31 DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9.711/98. NOVA SISTEMÁTICA DE ARRECADAÇÃO MAIS COMPLEXA, SEM AFETAÇÃO DAS BASES LEGAIS DA ENTIDADE TRIBUTÁRIA MATERIAL DA EXAÇÃO NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS INAPLICABILIDADE.** 1. O julgador não está obrigado a enfrentar todas as teses jurídicas deduzidas pelas partes, sendo suficiente que preste fundamentadamente a tutela jurisdicional. In casu, não obstante em sentido contrário ao pretendido pelo recorrente, constata-se que a lide foi regularmente apreciada pela Corte de origem, o que afasta a alegada negativa de prestação jurisdicional. 2. A Lei nº 9.711 de 20/11/1998, que alterou o art. 31 da Lei nº 8.212/1991, não criou qualquer nova contribuição sobre o faturamento, nem alterou a alíquota, nem a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento. 3. A determinação do mencionado artigo 31 configura, apenas, uma técnica de arrecadação da contribuição previdenciária, colocando as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela forma de substituição tributária. 4. O procedimento a ser adotado não viola qualquer disposição legal, haja vista que, apenas, obriga a empresa contratante de serviços a reter da empresa contratada, em benefício da previdência social, o percentual de 11% sobre o valor dos serviços constantes da nota fiscal ou fatura, a título de contribuição previdenciária, em face dos encargos de lei decorrentes da contratação de pessoal. 5. A prestadora dos serviços, isto é, a empresa contratada, que sofreu a retenção, procede, no mês de competência, a uma simples operação aritmética: de posse do valor devido a título de contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento, diminuirá deste valor o que foi retido pela tomadora de serviços; se o valor devido a título de contribuição previdenciária for menor, recolhe, ao GRPS, o montante devedor respectivo, se o valor retido for maior do que o devido, no mês de competência, requererá a restituição do seu saldo credor. 6. O que a lei criou foi, apenas, uma nova sistemática de arrecadação, embora mais complexa para o contribuinte, porém, sem afetar as bases legais da entidade tributária material da contribuição previdenciária. 7. Entretanto, no caso em apreço, cuida-se prestação de serviços por empresas transportadoras de cargas, não se aplicando as determinações da Lei nº 9.711 de 20/11/1998, que alterou o art. 31, da Lei nº 8.212/1991.



visto que: "A nova redação dada ao inciso XVIII do § 2º do artigo 219 do Decreto n. 3.048/99, pelo Decreto n. 4.729.de09dejunhode2003, suprimiu da lista de serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra as operações de 'transporte de cargas', permanecendo, apenas, as operações de 'transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub concessão". (REsp nº 504994/RS, Rel Min. Franciulli Netto, DJde10/05/2004). No mesmo sentido: REsp 620574/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJde08/11/2004, REsp 641086/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, DJde06/12/2004. 8 Recurso especial provido

Por todo o exposto, não vejo com estender para o vício do lançamento decorrente da falta de descrição clara e precisa do fato gerador a regra especial no artigo 173, II, mas tão somente as regras gerais nos artigos 150, §4º e 173, I, do Código Tributário Nacional.


No presente caso, qualquer que seja a regra decadencial, todo o período do lançamento: 09/93 a 06/98 está por ela alcançado. O contribuinte tomou ciência do lançamento em 30/12/2005, fl. 01.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto por CONHECER do recurso para CONCEDER-LHE PROVIMENTO em razão da decadência total do período do lançamento 09/93 a 06/98, nos termos das regras gerais dos artigos 150, §4º e 173, I do Código Tributário Nacional.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2010


HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA