



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

Processo n° 13502.000377/2008-15
Recurso n° 268.559 Embargos
Acórdão n° **2803-00.860 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 27 de julho de 2011
Matéria Decadência.
Embargante UNIÃO (PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL)
Interessado CARAIBA METAIS S/A E OUTRO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO.

Constatada a existência de obscuridade, omissão ou contradição no Acórdão exarado pelo Conselho, correto o acolhimento dos embargos de declaração visando sanar o vício apontado.

COMPLEMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO.

Constatada a falta de clareza no julgado cabe complementá-lo, re/ratificando o Acórdão.

Embargos Acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em acolher dos embargos sem efeitos modificativos, mantendo a decisão recorrida. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a) Eduardo de Oliveira, Oseas Coimbra Júnior, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas que entendem que não deveriam ser admitidos os embargos.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima, Eduardo de Oliveira, Oseas Coimbra Júnior, Carolina Siqueira Monteiro de Andrade, Amilcar Barca Teixeira Junior, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração interposto pela União (Procuradoria da Fazenda Nacional) contra Acórdão exarado pela 3ª. Turma Especial, Segunda Seção de Julgamento, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, sob a alegação de haver omissão na decisão.

Refere-se a notificação fiscal - NFLD lavrada em substituição as NFLD's n.º 32.615.873-1 e n.º 32.615.983-5, ambas de 1998, anuladas por decisão do CRPS, conforme acórdãos no 002023 e no 02/02364/2003 (item 2.2 do relatório fiscal d fls. 118). Trata-se de contribuições previdenciárias cujo recolhimento não foi comprovado pelo responsável solidário em serviços de cessão de mão de obra.

O Acórdão embargado foi de provimento do Recurso Voluntário para reconhecer a decadência do crédito tributário nos termos do artigo 150, § 4º. e artigo 173, I do Código Tributário Nacional, por entender inaplicável o artigo 173, II do referido Código.

Aduz a embargante, em síntese, que a decisão recorrida destacou que as NFLD's substituídas foram anuladas por vício material e não formal, em razão da falta de caracterização dos fatos geradores. Dispôs que os motivos da sentença não fazem coisa julgada aplicando subsidiariamente o Código de Processo Civil, artigo 469, inciso I. Ao contrário da decisão recorrida, a embargante entende que o artigo 469 do CPC visou esclarecer o alcance da coisa julgada, ao retirar do âmbito da coisa julgada os motivos, importantes e determinantes da parte dispositiva da sentença e não a motivação integral da sentença onde se encarta a causa de pedir. Menciona a decisão do acórdão 2428/2003 da antiga 2ª. CaJ/CRPS transcrito às fls. 562-v a 563-v:

"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. (fls. 563-v)".

Assim, trata-se de vício formal e não material e tem caráter preclusivo, não cabendo interpretação quanto ao tema em decisão proferida em lançamento posterior. Deste modo, não pode o acórdão embargado desconsiderar a motivação dos acórdãos que anularam os lançamentos anteriores. Assim, requer a aplicação do inciso II do artigo 173 do Código Tributário Nacional destacada no acórdão no 2428/2003 para suprir a omissão da decisão recorrida.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima, Relator

Trata-se de embargos de declaração contra acórdão, amparado na existência de omissão na decisão, interposto tempestivamente.

O Regimento Interno deste Órgão Colegiado prevê, em seu art. 65 e seguintes, embargos declaratórios contra seus julgados que restarem omissos, obscuros ou contraditórios em algum de seus termos.

Analisando as alegações da embargante e contrastando-a com o Acórdão guerreado concluímos que há razão na peça recursal, pois pairam dúvidas na metodologia utilizada na contagem da regra decadencial aplicada. Destarte, é necessária nova análise no sentido de esclarecer todas as dúvidas quanto ao questionamento dos embargos.

A embargante entende que o artigo 469 do CPC visou esclarecer o alcance da coisa julgada, ao retirar do âmbito da coisa julgada os motivos, importantes e determinantes da parte dispositiva da sentença e não a motivação integral da sentença onde se encarta a causa de pedir. Menciona que o acórdão 2428/2003 da antiga 2ª. CaJ/CRPS resguardou o direito do fisco em fazer novo lançamento com base no prazo decadencial previsto no inciso II, do art. 173 do CTN. Assim, trata-se de vício formal e não material e tem caráter preclusivo, não cabendo interpretação quanto ao tema em decisão proferida em lançamento posterior. Deste modo, não pode o acórdão embargado desconsiderar a motivação dos acórdãos que anularam os lançamentos anteriores, requerendo a aplicação do inciso II do artigo 173 do CTN.

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 n.º 2428/2003 da antiga 2ª. CaJ/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, com base no artigo 173, II, do CTN, no entender do relator do Acórdão do CRPS.

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 AGRESP 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 Sylvia 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-

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

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).

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 regramatriz 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, 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, 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.ª Min.ª 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. Não se pode fazer o lançamento de fato gerador que não foi examinado a sua existência, corroborada com a falta de análise dos contratos de prestação de serviços por cessão de mão-de-obra, fatos estes ratificados pela fiscalização. Como se pode complementar ou fazer a correção de fato gerador não claramente demonstrado, e as possíveis caracterizações de fato gerador detectadas no lançamento não se aplicam às empresas transportadoras de cargas em razão das 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'.

Pelo exposto, não há falar que o artigo 469 do CPC visou esclarecer o alcance da coisa julgada, tampouco, a preclusão da discussão quanto a erro material ou formal e a aplicação do inciso II, do art. 173 do CTN para lançamento que se entende ser por vício material em razão da definição exata do fato gerador.

Destarte, no presente caso, entendo não ser possível a aplicação da regra do art. 173, inciso II do CTN por se tratar de erro material. Qualquer que seja a regra decadencial

Processo nº 13502.000377/2008-15
Acórdão n.º **2803-00.860**

S2-TE03
Fl. 147

do art. 150, § 4º, ou 173, inciso I, ambas do CTN, todo o período do lançamento: 09/93 a 06/98 está por ela alcançado. Ainda que não considerasse o lançamento decadente, a hipótese de lançamento de fato gerador por responsabilidade solidária de cessão de mão-de-obra sobre transporte de carga é improcedente.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto em conhecer dos embargos sem efeitos modificativos, mantendo a decisão recorrida.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima