



Processo nº 13502.000393/2008-16
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.869 – CSRF / 2^a Turma
Sessão de 20 de setembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CARAÍBA METAIS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1996 a 31/05/1998

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Uma vez demonstrada a divergência na interpretação da lei tributária e atendidos os demais pressupostos regimentais, deve o Recurso Especial ser conhecido.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÃO DEFINITIVA. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE.

É precluso direito de rediscutir os termos de decisão administrativa de caráter definitivo, não cabendo sua revisão mediante análise de lançamento substitutivo.

LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, II DO CTN.

Declarada a nulidade do lançamento originário por vício formal, dispõe a Fazenda Pública do prazo de cinco anos, contados da data em que tenha se tornado definitiva a decisão, para formalizar o lançamento substitutivo, a teor do art.173, II do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento, com retorno ao Colegiado de origem, para apreciação das demais questões do Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)
Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Mauricio Nogueira Righetti, Martin da Silva Gesto (suplente convocado), Rita Eliza Reis

da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz, substituída pelo conselheiro Martin da Silva Gesto.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de contribuições previdenciárias correspondente à parte dos empregados e da empresa, incluídas as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, relativas ao período de 12/1996 a 05/1998.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 79/93), constituem fatos geradores do presente lançamento, as remunerações contidas nas notas fiscais relativas à utilização de serviços prestados mediante cessão de mão de obra pelas pessoas físicas vinculadas à empresa Endel Empreendimentos Desenvolvimentos e Projetos Ltda.

A Caraíba Metais S/A foi considerada solidariamente responsável, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação original, por não ter comprovado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída nas Notas Fiscais correspondentes aos serviços prestados, embora devidamente intimada para tanto.

O presente lançamento substitui aquele objeto da NFLD 32.616.000-0, de 18/12/1998, anulada por decisão do CRPS conforme o acórdão nº 02/02292/2003, de 22/09/2003.

Em sessão plenária de 20/06/2013, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2301-003.595 (fls. 465/473), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1996 a 31/05/1998

NULIDADE. VÍCIO. MATERIAL.

É material o víncio presente na correta descrição do fato gerador, como no caso em questão, que anulou o lançamento devido à ausência de demonstração de uma das possibilidades de revisão de lançamento, previstas no Art. 149 do CTN, prejudicando o direito de defesa da recorrente.

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.

No presente caso por qualquer regra determinada no CTN ocorreu a decadência.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

ACORDAM os membros do colegiado: I) Por maioria de votos: a) em conceituar o víncio existente no lançamento originário como material, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em conceituar o víncio

como formal; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, devido à definição colegiada sobre o vício, na questão da decadência, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 13/01/2014 (fl. 474) e foram devolvidos em 27/01/2014 (fl. 514) com Recurso Especial (fls. 475/488), visando rediscutir as seguintes matérias: **a) Coisa julgada administrativa e forma de contagem da decadência; e b) Qualificação do vício no lançamento.**

Pelo despacho datado de 30/08/2016 (fls. 544/546), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, admitindo-se a rediscussão das duas matérias.

Na sequência, transcreve-se as ementas dos acórdãos apresentados como paradigmas:

a) Coisa julgada administrativa e forma de contagem da decadência

Acórdão paradigma 2403-00.229:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/1997 a 31/05/1998

DECADÊNCIA

Quando o lançamento anterior é anulado por vício formal, o termo a quo para contagem da decadência passa a ser a data que se tomar definitiva a decisão que houver anulado o crédito anteriormente constituído.

SOLIDARIEDADE. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA,

A contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

MULTA DE MORA. PRINCIPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

b) Qualificação do vício no lançamento

Acórdão paradigma 2302-01.621:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2002 a 30/09/2006

MOTIVAÇÃO. DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O lançamento deve discriminar os fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, sob pena de nulidade. O artigo 142 do Código Tributário Nacional

não deixa dúvidas de que a motivação se refere à verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador.

A falta da evidenciação do fato gerador implica na nulidade do lançamento por víncio formal, uma vez que descumprido o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

Processo Anulado”

Razões Recursais da Fazenda Nacional

- O Colegiado *a quo*, quando do julgamento da NFLD substitutiva, entendeu ser possível rever o entendimento adotado no acórdão proferido pelo Conselho de Recursos da Previdência Social, referente à NFLD substituída, já transitado em julgado.
- Em que pese a NFLD originária (32.616.000-0) tenha sido anulada por víncio de natureza formal ante decisão definitiva da CRPS, o Colegiado *a quo* houve por bem reanalisar a questão para afastar a aplicação do art. 173, II do CTN por qualificar o víncio como material.
- Diferentemente do acórdão recorrido, o julgado paradigmava entendimento que, existindo no acórdão que anulou a NFLD originária indicação acerca da natureza do víncio que a atingia, resta inviável a reanálise da questão pelo Colegiado que aprecia a NFLD substitutiva, em face da ocorrência da coisa julgada administrativa. Nesse sentido, os julgadores, em respeito à coisa julgada formada na decisão do CRPS, mantiveram a aplicação do art. 173, II, do CTN na contagem do prazo decadencial.
- A decisão tomada pelo CRPS acerca do tipo de víncio que atingia a NFLD originária – formal – já fez coisa julgada administrativa.
- Eventual questionamento acerca do tipo de víncio constante na NFLD originária já precluiu. Não tendo o contribuinte interpôsto, nos autos da NFLD originária, recurso para questionar o tipo de víncio que maculava o lançamento, resta inviável que o Colegiado *a quo*, por ocasião da análise da NFLD substitutiva (em outro processo, portanto), reexamine, de ofício, a questão já decidida pelo CRPS, ainda mais quando se observa ter tal decisão transitado em julgado.
- O art. 63, § 2º, da Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, expressamente consigna a impossibilidade de revisão de ofício quanto à matéria sobre a qual já se operou a preclusão.
- Não é dado a este Conselho a possibilidade de desconsiderar os acórdãos proferidos pelo Conselho de Recursos da Previdência Social, desrespeitando a coisa julgada administrativa quanto à matéria (natureza formal do víncio), sob pena de grave violação à legislação de regência do processo administrativo fiscal, aos arts. 468, 471, 473, do Código de Processo Civil, ao art. 5º, inc. XXXVI, da Constituição Federal, ao art. 63

e parágrafo 2º, Lei n. 9.748/99 e ofensa ao princípio da segurança jurídica, essencial em um Estado Democrático de Direito, o que impõe a reforma do julgado.

- A Turma *a quo* resolveu reanalisar o tipo de vício que maculava a NFLD originária, concluindo que a deficiência na descrição dos fatos constitui vício material.
- Tal entendimento, contudo, diverge daquele adotado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF no acórdão nº 2403-00.229 e, verifica-se, de plano, a semelhança das questões fáticas envolvidas, tendo em vista que, em todos os casos, houve uma descrição deficiente dos fatos.
- Em que pese tenham enfrentado situações semelhantes, os acórdãos cotejados chegam a conclusões inteiramente distintas. Isso porque, enquanto o acórdão recorrido qualificou como material o vício na descrição deficiente dos fatos geradores, o acórdão paradigma entendeu que tal vício tem índole formal.
- O Decreto nº. 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, estabelece os requisitos que devem fazer parte do auto de infração e da notificação de lançamento nos arts. 10 e 11, onde os requisitos neles elencados possuem **natureza formal**, ou seja, determinam como o ato administrativo, *in casu*, o lançamento, deve exteriorizar-se.
- À luz de ensinamentos doutrinários, tem-se que um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura.
- Conclui-se que o acórdão recorrido mostra-se equivocado ao afirmar que a deficiência na descrição dos fatos originários do lançamento se trata de vício material, pois a mácula é de natureza formal, visto que relacionada a elemento de exteriorização do ato administrativo.

Contrarrazões do Contribuinte

O Contribuinte foi intimado da decisão em 07/04/2017 (fl. 553) e, em 24/04/2017 (fl. 554) apresentou contrarrazões (fls. 578/602) com as seguintes alegações:

- A Recorrente não logrou o atendimento ao pressuposto específico para admissibilidade do Recurso Especial, haja vista que não apresentou o cotejo entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido, capaz de demonstrar a interpretação diversa do mesmo dispositivo legal.
- O *decisum* recorrido encontra-se em total consonância com a legislação de regência, bem como com a jurisprudência que ventila o tema tanto na esfera administrativa, como na esfera judicial, qual seja: a impossibilidade

de se reabrir o prazo decadencial para o lançamento do crédito tributário quando anulado por vício de ordem material.

- A decisão do CRPS que anulou o primeiro lançamento substituído pelo ora rechaçado pautou-se expressamente na existência de vícios na caracterização do fato gerador do tributo – o que de *per si* afasta a aplicação de dispositivo do CTN que concede à Administração a reabertura do decadencial com fito de evitar o excesso de formalismo do Ato Administrativo Vinculado.
- A Recorrente busca tão somente a rediscussão de matéria já ultrapassada.
- De acordo com o art. 149 do CTN, o lançamento pode ser efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa em certos casos determinados, dentre os quais não configura a hipótese de mera suspeita sem nenhuma comprovação por parte da autoridade fiscal.
- Vê-se do relatório anexo à notificação ora refutada, que o INSS considerou todos os contratos de prestação de serviços como contratos de cessão de mão de obra, sem averiguar, caso a caso, a real ocorrência da aludida hipótese de incidência de responsabilidade solidária.
- A substituição de lançamento anulado por vício formal tem o único condão de corrigir aquele específico vício na forma/formalidade do ato, mas deve ter o mesmo conteúdo do ato anterior. Assim, o Fisco não pode intentar novos atos de fiscalização, buscar novos documentos e analisar novamente documentos do contribuinte, pois aí já se trata de novo lançamento e não de lançamento substitutivo, devendo ser observados os artigos 150, § 4º e 173, I, do CTN.
- Não há dúvidas de que o primeiro lançamento que se pretende substituir continha vício material que o tornou imprestável para seus fins, nulidade que só poderia ser sanada com novo lançamento observando o prazo decadencial de 5 anos previsto no art. 173, I, do CTN.
- O vício formal diz respeito à inexatidão na observância das normas que regem o procedimento do lançamento, sua maneira/forma de realização. Já o vício material relaciona-se com a existência dos elementos fulcrais da obrigação tributária, que é a matéria tratada no lançamento.
- É irrazoável manter-se trecho contido na conclusão do acórdão do CRPS que anulou o lançamento substituído pelo que ora se pretende afastar, quando manifesta a total incoerência entre seus fundamentos.
- Apoiar-se apenas na conclusão do acórdão, de forma dissociada dos motivos que conduziram o CRPS a julgar nula a NFLD originária equivale a chancelar uma contradição, ilegalidade e atecnia manifestas.

- Diante do vício material, aplica-se o preceito do art. 173, I, do CTN e, portanto, já se encontra decaído o direito de renovar a ação fiscal quanto do novo lançamento ora combatido.
- A Fazenda Nacional confunde os elementos constitutivos do ato administrativo “motivo” e “motivação” na frustrada tentativa de ver justificados os seus indigitados argumentos.
- Resta inconteste que não fez coisa julgada administrativa a possibilidade que o CRPS estendeu à Fazenda para refazer o lançamento, eis que o CRPS não possui precedência hierárquica em relação ao CARF e, de igual modo, não houve produção de coisa julgada administrativa do *decisum* exarado por aquele Conselho.
- O fato de o CARF não possuir qualquer dever de subordinação ao CRPS, resulta no poder/dever de controlar a legalidade de seus atos quando eivados de nulidade insanável, tal como ocorreu.
- É manifesto que o primeiro lançamento somente poderia ter sido anulado em razão do vício de ordem material, posto que decorrente da ausência de elementos aptos a caracterizar o fato gerador da contribuição social, mácula insuperável, que não pode ser olvidada.
- Destaca outros julgados relativos a lançamentos idênticos lavrados contra o próprio contribuinte que ultrapassaram a indicação da aplicação do art. 173, II, do CTN, por entenderem que não estariam adstritos a ela e identificando o vício material ocorrido.
- Solicita que o Recurso Especial não seja conhecido e, caso admitido, que lhe seja negado provimento.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Conhecimento

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade.

De acordo com as contrarrazões, o recurso fazendário não deve ser conhecido, visto não ter atendido a pressuposto regimental específico quanto à indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divergiram da decisão recorrida. Segundo se infere, a Fazenda Nacional refere-se superficialmente à decisão trazida a cotejo sem, contudo, demonstrar seus pontos coincidentes com o julgado desafiado que resultaram na divergência de interpretação.

Contudo, a despeito dos argumentos apresentados pela Contribuinte, os trechos da peça recursal, abaixo transcritos, evidenciam que, quanto à primeira matéria suscitada no apelo, a PGFN demonstrou de forma suficientemente clara a divergência de interpretação da lei tributária, indicando inclusive que, no caso, ao revés da conclusão trazida na decisão fustigada, o Colegiado paradigmático concluiu ser o inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional o dispositivo legal aplicável a contagem do prazo decadencial, haja vista a impossibilidade de alteração da natureza do vício especificada na decisão relacionada ao lançamento originário. Senão vejamos:

A fim de que não restem dúvidas acerca do que restou decidido pela 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social por ocasião do julgamento da NFLD substituída, transcreve-se trecho de tal acórdão, acostado às fls. 332/338:

“Portanto, entendo que o melhor desfecho para a NFLD em pauta, é apontar sua nulidade por cerceamento 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.”**

Verifica-se, pois, que em que pese constar expressamente na decisão definitiva da NFLD originária (32.616.000-0) que o vício que atingia o lançamento tinha natureza formal, ante a referência expressa ao art. 173, II do CTN, o Colegiado *a quo* houve por bem reanalisar a questão para afastar a aplicação da aludida norma por qualificar o vício como material.

Ao reanalisar questão já definitivamente decidida (aplicação do art. 173, II, do CTN), o Colegiado recorrido divergiu da decisão tomada pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, consubstanciada no Acórdão nº 2403- 00.229. Transcreve-se abaixo a ementa do paradigma em sua integralidade:

Acórdão nº 2403-00.229

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS Período de apuração: 01/11/1997 a 31/05/1998 DECADÊNCIA Quando o lançamento anterior é anulado por vício formal, o termo a quo para contagem da decadência passa a ser a data que se tomar definitiva a decisão que houver anulado o crédito anteriormente constituído.

SOLIDARIEDADE. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA, A contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

MULTA DE MORA. PRINCIPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE”

Para melhor demonstrar a divergência, convém transcrever o voto condutor do precedente indicado, no seguinte trecho:

“O CRPS declarou nula a NFLD nos seguintes temos:

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 esta 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 contatos 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 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 ao prazo decadencial — Inciso II, do Art. 173, do CTN

CONCLUSÃO

Face ao exposto, voto por CONHECER DO PEDIDO DE REVISÃO DO INSS e no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, anulado o Acórdão n.º 02/002757/2002, da 2ª Cal/CRPS.

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

Como pode se depreender do texto acima, pela citação expressa do inciso II, do artigo 173 do CTN, a anulação foi “na forma do voto acima apresentado” e o voto apresentado registra que “Tal decisão resguarda os direitos da autarquia no que se refere ao prazo decadencial — Inciso II, do Art. 173, do CTN.” Entendo evidente que a anulação efetuada pelo CRPS foi por vício formal e que se aplica o inciso II, do artigo 173 do CTN, abaixo transscrito.”

No precedente acima, os julgadores tratam de NFLD lavrada sob condições idênticas à dos presentes autos, inclusive em face do mesmo contribuinte. Tanto isso se faz verdade que o CRPS, ao anular o primeiro lançamento, emitiu pronunciamento de igual teor à sua decisão exarada neste processo quando também anulou a NFLD original, nos seguintes termos:

“Portanto, entendo que o melhor desfecho para a NFLD em pauta, é apontar sua nulidade por cerceamento 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.

Diferentemente do acórdão recorrido, o julgado paradigmá entendeu que, diante de menção expressa ao inciso II, do 173 do CTN no voto condutor da decisão emitida pelo CRPS quando anulou o primeiro lançamento na forma do referido voto, a anulação foi determinada por vício formal. Nesse sentido, os julgadores, em respeito à coisa julgada formada na decisão do CRPS, mantiveram a aplicação do art. 173, II, do CTN na contagem do prazo decadencial.

Verifica-se, pois, que enquanto o Acórdão n.º 2403-00.229 respeitou os limites da coisa julgada administrativa e aplicou o termo inicial do prazo decadencial previsto no art. 173, II, do CTN, devido à qualificação do vício da NFLD originária como formal, o Colegiado *a quo* desconsiderou a decisão definitiva anterior e qualificou a nulidade do lançamento originário como vício material, com a consequente aplicação das regras comuns de decadência (arts. 173, I, e 150, § 4º, do CTN).

Em vista disso, verifica-se que a Fazenda Nacional evidenciou adequadamente a divergência suscitada em seu apelo, de modo que o Recurso Especial deve ser conhecido quanto a esta primeira matéria.

De outra parte, a Fazenda Nacional buscou comprovar o dissenso interpretativo em relação à segunda matéria nos seguintes termos:

Conforme já relatado, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF resolveu reanalisar o tipo de vício que maculava a NFLD originária, concluindo que a deficiência na descrição dos fatos constitui vício material.

Tal entendimento, contudo, diverge daquele adotado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF no acórdão n.º 2302-01.621, cuja ementa segue integralmente transcrita:

Acórdão n.º 2302-01.621

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2002 a 30/09/2006

MOTIVAÇÃO. DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA.

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O lançamento deve discriminar os fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, sob pena de nulidade. O artigo 142 do Código Tributário Nacional não deixa dúvidas de que a motivação se refere à verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador.

A falta da evidenciação do fato gerador implica na nulidade do lançamento por vício formal, uma vez que descumprido o artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72.

Processo Anulado”

Cotejando o acórdão recorrido juntamente com o acórdão trazido à divergência, verifica-se, de plano, a semelhança das questões fáticas ali envolvidas, tendo em vista que, em todos os casos, houve uma descrição deficiente de modo a efetivamente demonstrar a ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas.

Entretanto, em que pese tenham enfrentado situações semelhantes, os acórdãos cotejados chegam a conclusões inteiramente distintas. Isso porque, enquanto o acórdão

recorrido qualificou como material o vício na descrição deficiente dos fatos geradores, o acórdão paradigma entendeu que tal vício tem índole formal.

Como se vê, a PGFN faz referência a trechos dos acórdãos recorrido e paradigma, apontando que, no acórdão recorrido, o Colegiado entendeu por considerar como material o vício na descrição deficiente dos fatos geradores, ao passo que, no acórdão paradigma, de modo diverso, a turma de julgamento qualificou o vício como de natureza formal.

Em vista disso, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e passo a analisar-lhe o mérito.

Mérito

Conforme evidenciado no relatório, a matérias devolvidas à apreciação deste Colegiado cingem-se às seguintes: **a) Coisa julgada administrativa e forma de contagem da decadência b) Qualificação do vício no lançamento**

a) Coisa julgada administrativa e forma de contagem da decadência

De início, cumpre reiterar que o presente lançamento substitui aquele objeto da NFLD nº 32.616.000-0, de 18/12/1998, anulada por decisão do CRPS conforme o acórdão nº 02/02292/2003, de 22/09/2003.

O acordão proferido pela 2ª CaJ do CRPS especificou o seguinte:

Portanto, entendo que o melhor desfecho para a NFLD em pauta, é apontar sua nulidade por cerceamento 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.** (grifou-se)

Nota-se que o acórdão que anulou a NFLD originária é claro no sentido de que o prazo decadencial a ser observado é aquele previsto no inciso II do art. 173 do CTN, que faz referência a lançamento anulado por vício formal.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

De se ressaltar ainda que referida decisão não foi objeto de contestação e, em virtude disso, tornou-se definitiva em âmbito administrativo.

No acórdão recorrido, contudo, o Relator, entendeu por refazer uma análise da natureza do vício que eivou de nulidade o lançamento substituído e concluiu que se tratava de vício de natureza material. Com isso, deduziu que as contribuições lançadas haviam sido alcançadas pela decadência, tanto mediante aplicação do § 4º do Art. 150 quanto do inciso I do Art. 173 do CTN, conforme trechos que transcrevo abaixo:

Para a definição da regra decadencial a ser aplicada, devemos, primeiro definir o vício que anulou os lançamentos originais.

Nos atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade.

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 mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções:

A) **Restrita**, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e;

B) **Ampla**, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto.

Forma é 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 temos que conteúdo e forma não se confundem.

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

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

Já a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento e corresponde ao conteúdo do ato administrativo, seu objeto.

Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza absoluta 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:

(...)

Ambos os vícios, formal e material, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é a diferença esclarecida acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo a partir da decisão apenas quando o vício é formal, como determina o II, Art. 173 do CTN, pois não há dúvida no lançamento de que o fato gerador existiu.

O rigor da forma como requisito de validade gera um grande número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Código

Tributário Nacional (CTN) a regra de novo prazo para contagem de decadência a partir da decisão, a fim de realização de lançamento substitutivo ao anterior, quando anulado por simples vício na formalização.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da certeza da responsabilidade e da existência do fato gerador. 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.

Por todo o exposto, entendo como material o vício presente na correta descrição do fato gerador, como no caso em questão, que anulou o lançamento devido a ausência de demonstração clara do fato gerador, descrição obrigatória para a configuração da solidariedade, prejudicando o direito de defesa da recorrente.

Com a decisão do vício como material, a decadência deve ser decretada por qualquer regra presente no CTN (Art. 150 ou 173), pois o prazo continuou a fluir e como a ciência do lançamento ocorreu em 30/12/2005, fls. 001, e as competências em questão referem-se ao período de 12/1996 a 05/1998, ocorreu a decadência.

Portanto, por qualquer regra decadencial, aplicáveis ao caso § 4º, Art. 150 do CTN ou I, Art. 173 do CTN) as contribuições lançadas estão alcançadas pela decadência. (Grifos do original)

No caso em questão, repise-se, o acórdão proferido pelo CRPS tornou-se definitivo ante a ausência de recurso tanto por parte do INSS quanto da Contribuinte, e a decisão é expressa ao determinar que eventual novo lançamento deveria observar o prazo decadencial previsto no inciso II do art. 173 CTN. Em virtude disso, não há que se rediscutir a natureza do vício que fundamentou a anulação da NFLD n.º 32.616.000-0 (se formal ou material), devendo prevalecer o que restou consignado na decisão do CRPS.

Ademais, este Colegiado já se manifestou sobre essa matéria em situação idêntica, envolvendo inclusive a mesma Contribuinte. No Acórdão n.º 9202-006.631, de 21/03/2018, de relatoria da Ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, decidiu-se, de forma unânime, pelo não acolhimento das razões apresentadas pelo Sujeito Passivo, entendendo-se que a discussão da decadência deve ser pautada na impossibilidade de se rever o vício declarado em decisão definitiva proferida por outro órgão da Administração Pública Federal. Confira-se o teor de citada decisão:

Quanto ao acatamento da preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD/AIOP, antes mesmo de apreciar a correta aplicação da regra decadencial no acórdão recorrido, trago a baila outro fundamento para discussão que norteará meu voto, inclusive com relação a decadência.

Como objetivamente descrito pelo acórdão recorrido o CRPS ao proferir sua decisão foi direto em aportar a forma como deveria ser considerada a nulidade, indicando, inclusive o dispositivo legal a ser observado pelo INSS, há época, responsável pela fiscalização e lavratura dos autos de infração (NFLD).

Ou seja, no meu entender a discussão sobre a decadência passa antes pela impossibilidade de rever vício já declarado em processo transitado em julgado por outro Órgão, o que afrontaria o princípio da Segurança Jurídica. Conforme já amplamente transscrito acima ao apreciarmos o conhecimento, aquele colegiado, quando da análise do caso, indicou sim, indiretamente o vício quando fez constar

expressamente a aplicabilidade do art. 173, II do CTN para recomposição do lançamento, senão vejamos:

Portanto, entendo que o melhor desfecho para a NFLD em pauta, é apontar sua nulidade por cerceamento defesa, possibilitando que o INSS, a seu critério refaça o lançamento, sana/ido 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 decadencia! Inciso II, do Art. 173, do CTN.

CONCLUSÃO

Face ao exposto, voto por CONHECER DO PEDIDO DE REVISÃO DO CONTRIBUINTE e no mérito DARLHE PROVIMENTO, anulando o Acórdão nº 04/02342/2002, da 4- m – CaJ/CRPS.

A indicação do dispositivo acima, torna cristalina a descrição de tratar-se de vício formal, o que torna totalmente incabível a este colegiado a revisão de decisão já transitada em julgado. Dessa forma, entendo estar correto o julgamento proferido no acórdão recorrido, que abaixo transcrevo, adotando como razões de decidir:

[...]

Entendo que admitir ao julgador rever a natureza de vício, quando o acórdão que anulou o processo anterior expressamente delimitou seu alcance, fere o princípio da Segurança Jurídica; que nada mais busca, do que assegurar a estabilidade das relações já consolidadas, frente a constante evolução das normas legislativas e da própria jurisprudência. Seria como admitir, em relação a processos já transitados em julgados, a interposição de novos recursos ou artifícios para rediscussão das teses ali decididas, sempre que fossem alteradas as composições dos tribunais ou conselhos.

Não obstante, a decisão ora recorrida, ignorando que se tratava de matéria sobre a qual havia se operado os efeitos da preclusão, emitiu nova decisão sobre a natureza do vício motivador da nulidade do primeiro lançamento e, desconsiderando a decisão definitiva anterior, entendeu, consoante se esclareceu acima, que as contribuições objeto da presente NFLD haviam sido alcançadas pela decadência, tanto mediante aplicação do § 4º do Art. 150 quanto do inciso I do Art. 173 do CTN

Entretanto, e em linha com Acórdão nº 9202-006.631, em virtude de o lançamento original ter sido anulado por vício formal, em decisão irrecorrível, não há que se falar em decadência, uma vez que se aplica a hipótese prevista no art. 173, II, do CTN, o qual dispõe que “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”.

Quanto aos argumentos do Contribuinte no sentido de que não haveria qualquer subordinação deste Conselho ao Conselho de Recursos da Previdência Social, entendo que se trata de argumentação irrelevante para o deslinde da questão. Ao observar a decisão proferida pelo CRPS não se está, de forma alguma, submetendo o CARF a situação de subordinação àquele Conselho, mas tão somente respeitando uma decisão administrativa que se tornou definitiva em razão da inércia da própria Contribuinte.

Tampouco se pode dizer que haveria um poder/dever de controlar a legalidade do ato quanto eivado de nulidade insanável, eis que não é esse o caso. Conforme já manifestado, não comproto o entendimento da Turma *a quo* de que o vício apontado seria de natureza material, logo, a meu sentir, não há qualquer nulidade no acórdão proferido pelo CRPS.

Em vista disso, como a decisão que anulou o lançamento originário foi proferida em 14/10/2003, não há que se falar em decadência, visto que do lançamento substitutivo deu-se ciência à Contribuinte em 30/12/2006 (fl. 2), portanto, dentro do prazo previsto no inciso II do art. 173 do CTN.

Por todas essas razões, entendo que, nesse ponto, a decisão recorrida deve ser reformada.

Ressalte-se que, uma vez reformado o acórdão recorrido em virtude do exame desta primeira matéria, resta prejudicada a análise matéria “Qualificação do vício no lançamento”.

Por fim, ressalto que afastada a decadência, torna-se necessário que a Câmara de origem faça a análise das demais questões suscitadas pelo Contribuinte em seu recurso voluntário.

Conclusão

Diante do exposto, conhço Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento para afastar a decadência, com retorno ao Colegiado de origem para a análise das demais questões do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho