



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.001204/2007-33
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.051 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de novembro de 2021
Recorrente CARAÍBA METAIS SA E OUTRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/1993 a 31/10/1994

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

Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Ocorre que, para que se aplique o art. 173, II do CTN o novo lançamento deve conformar-se materialmente com o lançamento anulado. Fazendo-se necessária perfeita identidade entre os dois lançamentos, posto que não pode haver inovação material no lançamento substitutivo ao lançamento anulado anteriormente.

O que não ocorreu no presente caso, posto que o novo lançamento introduziu inovação material no que diz respeito à caracterização da cessão de mão de obra. Em suma, não há coincidência material entre o primeiro lançamento, tornado nulo, e o presente lançamento, que, em tese, teria o condão de substituí-lo.

Destarte, o presente lançamento deve ser analisado como um novo lançamento e não como um lançamento substitutivo, o que acarreta a conclusão de que, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, é responsável solidária com a empresa contratada pelos valores devidos à previdência social, relativamente aos serviços prestados.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. EMPREGADOS À DISPOSIÇÃO DA CONTRATANTE. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO.

Para caracterizar a cessão de mão de obra se impõe a colocação dos segurados empregados à disposição da empresa contratante.

O estabelecimento de parâmetros para a realização de um serviço (tais como prazos, horários de trabalho e materiais a serem utilizados) não caracteriza, por si só, subordinação dos empregados da contratada à contratante.

Não caracterizado que os empregados estavam à disposição da contratante, não há cessão de mão de obra.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Relatora e Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Andrea Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araújo, Rayd Santana Ferreira, Gustavo Faber de Azevedo, Matheus Soares Leite Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD, lavrada para constituição do crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social, por responsabilidade solidária com a empresa AZEREDO TRANSPORTES LTDA, empresa contratada que prestou serviços de transporte terrestre de granalha de cobre e escória. Ciência em 30/1/07 (assinatura à fl. 2).

Consta do Relatório Fiscal, fls. 80/97, que:

1.2. No período de 02/03/1998 a 21/01/1999 a empresa Caraíba Metais S/A foi alvo de uma ação fiscal (nº 00022232), da qual decorreu a lavratura de 221 (duzentos e vinte e um) NFLD — Notificações Fiscais de Lançamento de Débito, tendo por motivação principal a ocorrência de responsabilidade solidária em relação às contribuições para a Seguridade Social decorrentes dos serviços prestados por diversas outras empresas contratadas pela pessoa jurídica ora notificada. Tal ação fiscal cobriu o período de abril/1995 a fevereiro/1998, com retroação até fevereiro/1993, relativamente à responsabilidade solidária com empresas prestadoras de serviços através de cessão de mão-de-obra. Após apresentação dos recursos cabíveis, bem como da apensação de documentos pertinentes aos fatos geradores discutidos em instância administrativa, o **Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS**, órgão colegiado de controle jurisdicional das decisões em processos de interesse dos beneficiários e contribuintes da Seguridade Social, **considerou nulas todas as NFLD lavradas**, mesmo sem uma análise individualizada de cada processo, porém **oportunizando ao INSS a possibilidade de efetuar novos lançamentos**. (grifo nosso)

[...]

1.4. Tendo em vista que não decorreram 10 (dez) anos desde a decisão anulatória, não há que se falar em impossibilidade do levantamento de débitos em competências anteriores a 12/1994 por expiração de prazo decadencial. Por tal razão, a Secretaria da Receita Previdenciária, através da Unidade Descentralizada de Salvador, emitiu o MPF — Mandado de Procedimento Fiscal nº 09220145, do qual a Caraíba Metais S/A tomou conhecimento em 11 de fevereiro de 2005, com a finalidade específica de recompor documentos de constituição de créditos anulados pelo CRPS, referentes ao período de fevereiro/1993 a junho/1998.

1.5 A questão da retroação ao período de fevereiro/1993 a outubro/1995, objeto da ação fiscal nº 00017377, encerrada em 17/11/1995, anterior, portanto, à ação fiscal nº 00022232, encerrada em 18/12/1998, encontra-se justificada pelas informações registradas no Cadastro Nacional de Ações Fiscais — CNAF, de uso exclusivo da fiscalização previdenciária, destinado ao registro de fatos e ocorrências verificadas durante um procedimento fiscal. Realmente, observa-se que 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.

1.6 Assim, explicita-se no presente Relatório Fiscal a motivação que levou à consideração do lapso temporal entre fevereiro/1993 e outubro/1995 como período de apuração, tanto na ação fiscal nº 00022232 quanto na atual, qual seja, 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.

[...]

4.3 Durante a auditoria fiscal foram examinados os seguintes documentos:

[...]

- c) Notas Fiscais/Faturas/Recibos de Prestação de Serviços;
- d) Contratos/Boletins de Pequenos Serviços/Boletins de Medição;
- e) Guias de Recolhimento de Contribuições Previdenciárias – Solidariedade.

A empresa apresentou impugnação, fls. 248/268, alegando que ocorreu a decadência quinquenal, nos termos do CTN, art. 150, § 4º, e art. 173, I; que não ocorreu cessão de mão de obra, pois o texto legal define como requisito caracterizador da cessão de mão de obra a colocação de segurados à disposição do contratante, submetidos ao poder de comando do

contratante. Aditou a impugnação em 6/11/09, fls. 287/291, alegando que a nulidade se deu por vício material e por isso inaplicável o art. 173, II, do CTN, inocorrência do benefício de ordem e do fato gerador. Anexa decisão de DRJ e do CARF proferidas em outros processos do mesmo contribuinte, que julgaram pela improcedência do lançamento.

Foi proferido o Acórdão 15-26.970, fls. 326/333, que julgou o lançamento procedente em parte, excluindo do processo a prestadora de serviços Azeredo Transportes Ltda e excluindo do lançamento as competências de 08/1993 a 12/1993, em virtude de já estarem decaídas à época do primeiro lançamento que foi substituído.

Consta do Acórdão de impugnação que não foram alcançados pela decadência o período de 01/94 a 10/94, uma vez que o Acórdão de nulidade constava expressamente que tal decisão resguardava o direito da Administração Tributária no que se referia ao prazo decadencial previsto no art. 173, II, do CTN. Determinou-se que a multa fosse aplicada nos termos da Portaria Conjunta nº 14/2009. Não foram apreciadas as questões apresentadas somente no aditamento à impugnação.

Não houve recurso de ofício.

A autuada foi cientificada do Acórdão em 8/7/2011 (Aviso de Recebimento – AR de fl. 338) e apresentou recurso voluntário em 8/8/2011, fls. 341/372, que contém, em síntese:

Alega que ocorreu vício material em contraposição a mero vício formal. Afirma que a falta de descrição dos fatos caracteriza vício material, haja vista que atinge a substância do ato administrativo, não acarretando apenas cerceamento do direito de defesa. Assim, inaplicável o disposto no CTN, art. 173, II. Cita doutrina e decisão do CARF (Acórdão 2301-00.502). Desta forma, ocorreu a decadência.

Diz que não ocorreu o fato gerador por ausência de disposição exclusiva do contratado à contratante e de serviços contínuos.

Quanto à multa, reitera os argumentos sobre a aplicação da norma mais benéfica.

Requer seja declarado nulo o lançamento em virtude da decadência. Caso assim não ocorra, seja a NFLD declarada improcedente quanto ao mérito.

A recorrente apresentou aditamento ao recurso em 13/8/2014, fls. 474/494, pedindo que todos os processos, que possuem o mesmo objeto, sejam conjuntamente incluídos em pauta de julgamento.

O presente processo integrou, inicialmente, lote de repetitivos e, conforme Resolução 2401-000.647, fls. 506/509, os autos foram baixados em diligência para que a autoridade fazendária juntasse aos autos cópia da NFLD original com o respectivo Relatório Fiscal, bem como o Acórdão do CRPS que anulou tal NFLD.

À época, naquela reunião de julgamento, concordou-se pela diligência em todos os processos que integravam, inicialmente, o lote de repetitivos. Solicitou-se que os processos fossem excluídos do lote de repetitivos, pois foi verificada a necessidade de julgamento individual de cada processo, pois em cada um a avaliação da cessão de mão de obra se refere a serviços e empresas diferentes, determinando a análise individualizada de cada contrato.

Os documentos solicitados foram juntados aos autos.

Às fls. 912/915 foi juntado o Acórdão 02/002017/2003 do CRPS, de 11/8/2003, que decidiu anular a NFLD. Consta de referida decisão que:

Por tudo o que foi exposto, não vejo melhor decisão que anular a NFLD em pauta, visto que lavrada em flagrante desrespeito aos direitos do contribuinte.

Conclusão: Face ao exposto, voto no sentido conhecer do Pedido de Revisão e ANULAR o acórdão nº 04/02359/2002, da 4ª CaJ/CRPS e ANULAR A NFLD em pauta, cabendo ao INSS verificar a oportunidade de adotar procedimentos referentes à refiscalização e assim efetuar novo lançamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

ADMISSIBILIDADE

O recurso da empresa Caraíba Metais foi considerado tempestivo, devendo ser conhecido.

JULGAMENTO CONJUNTO

Não há como se acolher o pedido do recorrente para julgamento conjunto dos processos, pois, passados vários anos, há processos que já foram julgados, outros não estão no CARF para serem julgados, outros foram distribuídos a relatores diferentes ou ainda não foram distribuídos.

De qualquer forma, como cada processo trata da responsabilidade solidária com empresas diferentes, prestadoras de serviços mediante cessão de mão de obra, o julgamento de cada um em separado não prejudica o julgamento dos demais.

DECADÊNCIA

Quanto à alegação sobre a natureza do vício, afirmando ser ele material, poder-se-ia afirmar que ocorreu a preclusão, já que não foi apresentada no prazo de defesa. Contudo, como se verá a seguir, tal alegação não altera o presente julgamento.

Com razão a recorrente ao afirmar que o prazo decadencial é quinquenal.

A Súmula vinculante STF nº 08, de 20/6/08, dispõe que:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.

Desta forma, aplicam-se os prazos previstos no CTN.

No caso, não se verifica nos autos qualquer recolhimento por parte da empresa prestadora.

Assim, como se trata de lançamento de ofício de crédito tributário que o sujeito passivo não antecipou o pagamento, aplica-se o disposto no CTN, art. 173:

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.

No presente caso, o período do lançamento mantido pela DRJ é de 01/01/1994 a 31/10/1994. A ciência da primeira NFLD (lançamento substituído) foi em 21/01/99, logo, considerando o disposto no CTN, art. 173, I, o lançamento poderia alcançar a competência 12/93, não havendo que se falar em decadência.

A decisão do CRPS que anulou referida NFLD por vício formal é de 11/8/2003 e transitou em julgado. Logo, a partir daí começou a fluir o novo prazo decadencial para que fosse efetuado um novo lançamento. Esclarece-se aqui que **não se trata de suspensão do prazo decadencial**, mas sim de **um novo prazo de cinco anos para que a Fazenda Pública efetue o lançamento substitutivo**.

A NFLD substitutiva foi lavrada e o contribuinte foi cientificado em 30/1/2007 (assinatura à fl. 2). Portanto, não há que se falar em decadência, já que o lançamento substitutivo poderia ter sido efetuado até 09/2008.

Cumpra esclarecer que a natureza do vício foi decidida pelo CRPS, não cabendo reavaliação.

Este é o entendimento da CSRF que apreciou a questão, em processo do mesmo contribuinte e, em julgamento por unanimidade, decidiu pela impossibilidade de revisão da natureza do vício por outro órgão julgador. Acórdão 9202-009.447, de 24/3/2021, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

CESSÃO DE MÃO DE OBRA

O lançamento teve por base o que determina a Lei 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores:

Art. 31. O contratante de quaisquer 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 a ele prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23.

[...]

§ 2º Entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, cujas características impossibilitem a plena identificação dos fatos geradores das contribuições, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros assemelhados especificados no regulamento, independentemente da natureza e da forma de contratação.

§ 2º Entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros, independentemente da natureza e da forma de contratação. (redação dada pela Lei 9.032/95)

À época dos fatos ora tratados, o Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social aprovado pelo Decreto nº 356 de 7/12/1991, - DOU DE 09/12/91 e posteriormente pelo Decreto nº 612 de 21/07/1992 — DOU de 22/07/1992.

Art. 46 (...)

§ 3º Entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação, à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos cujas características impossibilitem plena identificação dos fatos geradores das contribuições, independentemente da natureza e da forma de contratação.

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no § 3º as seguintes atividades:

- a) construção civil;
- b) limpeza e conservação;
- c) manutenção;
- d) vigilância;
- e) segurança e transporte de valores;
- f) transporte de cargas e passageiros;**
- g) outras atividades especializadas estabelecidas pelo MPAS.

DECRETO Nº 2.173 - DE 5 DE MARÇO DE 1997 - DOU de 06/03/97, que aprovou o Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social.

Art. 42 (...)

§ 4º Entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos não relacionados diretamente com as atividades normais da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação.

§ 5º Enquadram-se na situação prevista no § 4º, dentre outras, as seguintes atividades:

- a) construção civil;
- b) limpeza e conservação;
- c) manutenção;
- d) vigilância;
- e) segurança e transporte de valores;
- f) transporte de cargas e passageiros;**
- g) serviços de informática.

Consta do Relatório Fiscal que:

5.5 Assim, pode-se afirmar que os serviços de transporte se caracterizam como contínuos já que atendem à necessidade permanente de recepção de insumos e escoamento da produção. Os motoristas vinculados às empresas transportadoras aguardam o carregamento do veículo para seguirem ao destino determinado contratualmente. Neste caso, pode-se dizer que os mesmos estiveram à disposição da Caraíba Metais à medida que a produção era liberada para envio ao cliente. Nota-se, portanto, que a capacidade de escoamento dos produtos via terrestre depende

exclusivamente das características de produção, que são determinadas pela própria empresa tomadora. [...]

5.12 Encontra-se a prova da existência de cessão de mão-de-obra na cláusula 8.1:

"Nos preços estão compreendidos todos os custos diretos correspondentes às execuções dos serviços (mão-de-obra, utilização de equipamentos, materiais, ferramentas, etc), bem como todos os custos indiretos decorrentes das obrigações contratuais do TRANSPORTADOR, inclusive o seu lucro."

"8.1 O TRANSPORTADOR se obriga a atender as instruções da CARAÍBA no tocante às programações de embarques, horários de descarga nos clientes, bem como as normas administrativas e de segurança da CARAÍBA, Fornecedor, DNER, DERBA e outras que se façam necessários à operacionalização deste Contrato. As programações de embarque deverão ser atendidas pelo TRANSPORTADOR 24 h após informação da CARAÍBA, garantindo uma retirada mínima de 300 toneladas/dia."

"8.2 O TRANSPORTADOR se obriga a cumprir os seguintes prazos de entrega entre Dias D'Avila/BA e as instalações dos clientes da CARAÍBA:

- Niterói, Rio de Janeiro, Angra dos Reis, Volta Redonda e Macaé/RJ - 04 dias corridos
- São Paulo e Santos - 05 dias corridos."

5.14 Essas duas últimas cláusulas citadas demonstram a existência de segurados vinculados à Azeredo Transportes à disposição da Caraíba Metais S/A. Foram também celebrados diversos BPS - Boletins de Pequenos Serviços, que são tipos de contrato simplificados, utilizados para serviços de pequeno montante e duração.

5.15 Os BPS (Boletins de Pequenos Serviços), como já foi dito, são formas de contrato extremamente simplificadas e não trazem maiores detalhes sobre a relação contratual estabelecida entre as empresas. O pressuposto da cessão de mão-de-obra baseia-se, no presente caso, no fato de que o transporte de cargas é um dos maiores, se não o maior, dos serviços terceirizados pela Caraíba Metais S/A. Inúmeras são as empresas transportadoras contratadas para o transporte de insumos, grãos sólidos e líquidos, e seus produtos industrializados, dentre outros, cujos contratos se sucedem ou coexistem.

Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores. O conceito de continuidade abrange o serviço e não a empresa contratada.

No caso, inegável tratar-se de serviço contínuo, pois há a necessidade permanente da contratante.

Contudo, da leitura das cláusulas contratuais apontadas pela fiscalização, não se verifica a colocação de mão de obra à disposição do contratante. Tal hipótese somente ocorreria caso o contrato obrigasse a contratada a manter equipe à disposição da contratante.

A Solução de Consulta nº 116 – Cosit, de 7/2/2017, refere-se a outro tipo de serviço, mas esclarece que:

O estabelecimento de parâmetros para a realização de um serviço (tais como prazos, horários de trabalho e materiais a serem utilizados) não caracteriza, por si só, subordinação dos empregados da contratada à contratante.

É inerente à atividade de transporte de cargas que os motoristas vinculados à empresa transportadora aguardem o carregamento do veículo para seguirem aos destinos, que,

por óbvio são determinados pela contratante, inclusive horário de carregamento e descarregamento.

Em junho de 2003, por força do Decreto nº 4.729, a atividade de transporte de cargas foi excluída da lista de serviços que se enquadram no conceito de serviços prestado mediante cessão de mão de obra. Certo é que referida exclusão não retroage para beneficiar o contribuinte, contudo, ela pode ter ocorrido devido à dificuldade de caracterizar a colocação de empregados à disposição da contratante nos serviços de transporte de cargas, conforme jurisprudência da época.

Sendo assim, como não restou devidamente comprovado que o serviço foi prestado mediante cessão de mão de obra, indevida a responsabilidade solidária da empresa tomadora com a prestadora no presente caso.

CONCLUSÃO

Voto por conhecer do recurso voluntário, afastar a decadência e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier

Voto Vencedor

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênias para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pela nobre julgadora, **quanto a decadência**, capaz de ensejar a reforma do Acórdão Recorrido, como passaremos a demonstrar.

A contribuinte pugna pela decadência do crédito tributário, invocando os arts. 150, § 4º e 173 do CTN.

Assevera que o direito de constituir o crédito tributário decai no prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tal entendimento baseia-se na conclusão de que, estando as contribuições previdenciárias no rol dos tributos por homologação, na hipótese de não fixação desta, o início dos prazos de decadência deve ser contado a partir da data da ocorrência do fato gerador.

Afirma que a fixação do prazo decadencial em 10 anos, tal como disposto na Lei 8.212/91, art. 45, fere a disposição constitucional que exige o status de lei complementar para o tratamento da matéria, conforme estabelece o art. 146, III da CF.

Alega que o novo lançamento consignado na presente NFLD substituta encontra-se, pois, alcançado pela decadência. Neste sentido, transcreve trechos de jurisprudência acerca do tema.

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

Dessa forma, merece guarida a pretensão da contribuinte, consoante restou muito bem explicitado no voto vencedor, por unanimidade, do Acórdão nº 9202-002.727, o qual me filio na oportunidade, da lavra do Conselheiro Elias Sampaio Freire, exarado pela 2ª Turma CSRF nos autos do processo nº 13502.000331/2008-04, de onde peça vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

A discussão gira em torno da apreciação da decadência de lançamento realizado para sanear lançamento anterior anulado.

Para o deslinde da questão há de se esclarecer que ação fiscal que culminou com a lavratura da presente NFLD foi promovida com a finalidade de recompor documentos de constituição de créditos anulados pelo CRPS.

Saliente-se que, no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos TIAD, a fiscalização intima o contribuinte a apresentar livro diário, razão, contratos, notas fiscais e outros documentos referentes à prestação de serviços realizados pelas empresas prestadoras de serviços relacionadas em anexo que detalha as NFLD anuladas e os respectivos prestadores de serviços.

É de vital importância a distinção entre vício formal e material para dimensionar os diferentes efeitos que, quanto à sua natureza e intensidade, cada um desses erros pode ter sobre o crédito tributário constituído. Há de se avaliar a ocorrência do erro como sendo “menos ou mais gravoso” e reforçando a idéia de que, também daí, pode-se extrair subsídios com vistas à classificação do vício como sendo de forma ou de substância.

Como efeito prático de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal ou material temos que: no caso de vício formal o prazo decadencial para a realização de outro lançamento é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade por vício formal do lançamento, conforme estabelece o 173, inciso II, do CTN. Já no caso de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da ocorrência do fato gerador do tributo, no caso do artigo 150, § 4º, do CTN, ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tratando-se do artigos 173, inciso I do CTN. Assim sendo, neste último caso, poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício material incorrido, conquanto que dentro do prazo decadencial estipulado, sem o restabelecimento do prazo que é concedido na hipótese de se tratar de vício formal.

Portanto, a questão reside, assim, no estudo da natureza e intensidade do erro cometido, de cujas conclusões se extrai a classificação necessária para se definir a existência, ou não, do direito de o sujeito ativo da obrigação efetuar novo lançamento, levando-se em conta o princípio da segurança jurídica e os limites temporais dos atos administrativos.

As incorreções e omissões quanto à formalidade do ato praticado caracterizam o vício formal. Luiz Henrique Barros de Arruda, Processo Administrativo Fiscal, Editora Resenha Tributária, pág. 82, define assim o vício formal: “O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal.”

Ou seja, os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, isto é, 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.

Por outro lado, ocorre vício material quando o lançamento não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido.

Destarte, a inobservância do que preconiza o art. 142 do CTN, que prevê ser o lançamento procedimento administrativo a tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, caracteriza existência de vício de natureza material.

No presente caso a nulidade do primeiro lançamento foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude da não caracterização da existência da cessão de mão de obra, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN.

Saliento que, não estou aqui reapreciando a natureza do vício declarado por ocasião da anulação do primeiro lançamento. Estou sim, apreciando a conformidade do novo lançamento com o lançamento a que pretende substituir.

Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal.

Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Ocorre que, para que se aplique o art. 173, II do CTN o novo lançamento deve conformar-se materialmente com o lançamento anulado. Fazendo-se necessária perfeita identidade entre os dois lançamentos, posto que não pode haver inovação material no lançamento substitutivo ao lançamento anulado anteriormente.

O que não ocorreu no presente caso, posto que o novo lançamento introduziu inovação material no que diz respeito à caracterização da cessão de mão de obra. Em suma, não há coincidência material entre o primeiro lançamento, tornado nulo, e o presente lançamento, que, em tese, teria o condão de substituí-lo.

Destarte, o presente lançamento deve ser analisado como um novo lançamento e não como um lançamento substitutivo, o que acarreta a conclusão de que, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial do contribuinte, para declarar a decadência do lançamento.

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

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

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

(grifamos)

Da mesma forma, observa-se vários Termos de Intimação para Apresentação de Documentos, solicitando a apresentação de diversos documentos, bem como esclarecimentos. Sendo assim, se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

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

Ademais, neste caso específico, há um ponto a ser trazido a baila, para uma melhor contextualização da lide, urge resgatar, no essencial, o teor do Acórdão n. 2017, de 11/08/2003, da lavra do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) e-fls. 912/916:

CONCLUSÃO: Face ao exposto, voto no sentido conhecer do Pedido de revisão e ANULAR o acórdão nº 04/02359/2002, da 4ª CaJ/CRPS e ANULAR a NFLD em pauta, cabendo ao INSS verificar a oportunidade de adotar os procedimentos referentes à refiscalização e assim efetuar novo lançamento.

Verifica-se que o *decisum* do CRPS, ao anular a NFLD DEBCAD ORIGINÁRIA, o fez Pela impossibilidade de REFISCALIZAÇÃO sem a existência de motivação para tal.

Diferentemente de outros julgados, que anularam outras NFLD, o CRPS desta feita não oportunizou ao INSS (órgão então responsável pelo lançamento) a refazer, a seu critério, o lançamento, nem resguardou o direito daquela autarquia no que se refere ao prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

É dizer, o Acórdão do CRPS, além de não oportunizar expressamente ao INSS novo lançamento, também não o fez de forma indireta, vez que em nenhum momento refere-se à aplicação do art. 173, II, do CTN, nem consta qualquer alusão, por mais remota que seja, à ocorrência de vício formal. Ao contrário, é taxativo em afirmar que não ocorreu a motivação para uma refiscalização da contribuinte.

Em face dos substanciais fundamentos acima transcritos, impõe-se decretar a decadência do crédito tributário, de acordo com inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Quanto às razões meritórias apresentadas pela recorrente, a Relatora as apreciou e entendeu pela procedência das alegações tendo em vista que não restou devidamente comprovado que o serviço foi prestado mediante cessão de mão de obra.

Sendo assim, por qualquer lado que analise a questão, deve ser declarado improcedente o lançamento.

Por todo o exposto, estando a Notificação de Lançamento *sub examine* em dissonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e DAR-LHE PROVIMENTO, para decretar a decadência do crédito tributário, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira