



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

Processo nº 15504.012253/2010-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.598 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de julho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente USINAS SIDERÚRGICAS MG- USIMINAS E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRATANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE QUE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OCORREU MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA

É dever do Fisco, sob pena de ocorrência de vício material, a comprovação de que houve a prestação de serviço mediante cessão de mão de obra, para que haja responsabilidade solidária entre o contratante e o prestador de serviços pelas obrigações decorrentes da Lei de Custeio da Seguridade Social, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. Art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.032/95.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Dione Jesabel Wasilewski, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Daniel Melo

Mendes Bezerra, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

1- Adoto como relatório o da decisão de admissibilidade dos embargos de declaração do contribuinte às fls. 263/267, por bem relatar os fatos ora questionados.

"Trata-se de crédito lançado contra o contribuinte acima identificado, na condição de responsável solidário e a empresa prestadora de serviços Serv Cat Locações de Serviços SC Ltda, no valor de R\$ 40.499,27, consolidado em 20/12/02, relativo a contribuições incidentes sobre a remuneração paga à mão-de-obra incluída em notas fiscais de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, no período de janeiro a dezembro de 1996.

Cientificado do lançamento, o contribuinte autuado apresentou impugnação tempestiva onde alegou, entre outros pontos, a ausência de vínculo entre a recorrente e os fatos geradores da contribuição previdenciária pretendida e ausência de previsão legal para lavratura de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito automaticamente junto à tomadora de serviço.

Em 19/05/2003 o lançamento foi julgado procedente através da Decisão Notificação nº 11.401.4/0405/2003, da qual o contribuinte foi cientificado, conforme atestam os documentos de fls. 178/179.

Inconformado com a Decisão Notificação prolatada, o contribuinte apresentou recurso à Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social/CRPS, onde reiterou suas razões apresentadas anteriormente na impugnação e acrescentou a alegação de ocorrência de bi-tributação.

Através do Acórdão nº 0214, de 24/02/2005, a Segunda Câmara de Julgamento do CRPS decidiu por maioria (com o voto vencido do Relator Geraldo Magela Melo- Representante do Governo) anular a Decisão Notificação recorrida (11.401.4/0405/2003), determinando a realização de procedimentos de auditoria fiscal na empresa prestadora de serviços com o objetivo de certificar-se do não adimplemento das contribuições previdenciárias por parte do cedente de mão-de-obra.

Em prosseguimento, o processo foi encaminhado para cumprimento do Acórdão supracitado, através do despacho de fls. 238.

O Auditor Fiscal que cumpriu a diligência juntou os documentos de fls. 240/250 e pronunciou-se às fls. 251/252, onde informou em síntese que :

- não houve qualquer procedimento fiscal no sujeito passivo (Serv Cat Locações de Serviços SC Ltda, CNPJ. 00.701.091/0001-92).

- a empresa não foi localizada através de várias pesquisas, conforme descrito nos itens 2 a 7 do referido despacho.

- constatou através de consulta ao conta-corrente da empresa a existência de recolhimentos nas competências 01/1996 a 10/1996 e 12/1996, entretanto, informa que não existe vinculação destes recolhimentos com as obrigações decorrentes dos fatos geradores que deram origem à NFLD 35.535.886-7.

Em seguida, foi encaminhada cópia do resultado da diligência ao contribuinte autuado e ao representante legal da prestadora Sr. Jaime Luiz Girio de Almeida Filho, conforme indicado no despacho de fls. 254, com prazo de dez dias para aditamento à defesa.

O contribuinte autuado - Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A - Usiminas apresentou defesa às fls. 261/263, onde alega em síntese:

- Tendo em vista que a empresa contratada/prestadora de serviços não foi localizada restaram frustrados os procedimentos necessários à apuração e ao efetivo cumprimento do Acórdão da 2ª Câmara de Julgamento do CRPS.

- O efetivo cumprimento do Acórdão proferido é de suma importância para a continuação do processo administrativo, evitando assim que a empresa tomadora seja penalizada por um débito eventualmente pago pela empresa prestadora/contratada.

- Ao INSS cabe o ônus de provar o inadimplemento da contribuição por parte da prestadora, para, a partir daí, declarar a Usiminas como responsável solidária. Não pode se presumir. Cumprir-lhe fazer prova positiva. Porém, os indícios constatados pelo INSS são em sentido contrário, pois o mesmo informa em consulta à conta-corrente da prestadora Serv Cat Locações de Serviços Sociedade Comercial Ltda verificou recolhimentos nas competências objeto da presente NFLD, sendo incabível à fiscalização presumir que tais recolhimentos não foram vinculados com as obrigações decorrentes dos fatos geradores da referida Notificação Fiscal.

- Portanto, aguarda-se da fiscalização as medidas cabíveis no sentido de comprovar o não recolhimento das contribuições em questão por parte da empresa prestadora, acionando se necessário, sob as penas da lei, o sócio Jaime Luiz Girio de Almeida Filho, para prestar os devidos esclarecimentos.”

2 – A DRJ julgou procedente em parte o lançamento em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. NAO ELISAO. SOLIDARIEDADE PASSIVA. COBRANÇA DIRIGIDA A TODOS Os COOERIOADOS.

O contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, responde solidariamente com o executor pelas obrigações previdenciárias, conforme artigo 31, da Lei 8.212 de 1991, na redação dada pela Lei 9.528 de 1997.

3 – O Contribuinte recorreu às fls. 273/285 repisando os mesmos argumentos de defesa pedindo o provimento do recurso voluntário. É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

4 - O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

5 – Essa matéria não é nova nessa C. Turma sendo que nos AC. 2201.004.075, 2201.004.078, 2201.004.083, 2201.004.076, 2201.004.077, 2201.004.081, 2201.004.079, 2201.004.080, e 2201.004.0082 todos de minha relatoria e do AC. 2201003.412 voto vencedor da relatoria do I. Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, em que tratamos de casos similares a esses.

6 - Deixo de me manifestar em relação às preliminares indicadas no recurso em vista do seu provimento quanto ao mérito aplicando o princípio da primazia da resolução de mérito de acordo com § 2º do art. 282 do CPC de 2015 e art. 59 § 3º do Decreto-lei 70.235/72 que se pode afirmar que, "quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta".

7 – No mérito entendo que o recurso merece provimento. Conforme dito alhures tomando como base os julgados acima indicados por esse Relator, esse lançamento iniciou-se na época da antiga Secretaria da Receita Previdenciária.

8 – Tomando-se por base os fundamentos utilizados na decisão - notificação Nº 36378.002257/2003-16 de fls. 218/227 do CRPS reproduzidos pelo contribuinte em recurso, verificamos que consoante o que ocorreu nos julgados citados anteriormente, nesse caso houve o mesmo diagnóstico por parte do antigo Conselho de Recursos da Previdência Social que diz:

*EMENTA PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - SOLIDARIEDADE
DO ART. 31, DA LEI 8.212/91.*

Ocorrendo uma das hipóteses previstas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por parte do responsável pelo tributo, não poderá o INSS cobrar, ou continuar cobrando, a obrigação do outro sujeito passivo PARECER/ CJ/MPS nº 2.376/2000.

Deve ser apurado o crédito tributário junto ao prestador. Certificando-se da procedência ge sua imputação ao responsável solidário. Grifos do original

ANULAR A DECISAO NOTIFICACAO

A análise do processo em apreço e nos demais incluídos na mesma ação fiscal contra a USIMINAS demonstra que a Autarquia não teve o cuidado demonstrado no Parecer/CJ/MPS nº 2.376/2000, de se evitar a cobrança em duplicidade, pois não ficou evidenciada nenhuma ação tendente a verificar se a cedente de mão-de-obra adimpliu suas obrigações previdenciárias.

Assim sendo, determino que seja anulada a Decisão Notificação, para que sejam cumpridas as seguintes exigências:

Verificar se a prestadora teve fiscalização total no período abrangido pela NFLD ou se aderiu ao REFIS, em período concomitante com o lançamento fiscal da NFLD em apreço.

A existência de uma das situações, fiscalização total, ou da adesão ao REFIS por si só já leva à constatação da improcedência da NFLD, pela ocorrência do “bis in idem”.

No entanto, caso não se verifique nenhuma destas duas situações, deve ser analisada a contabilidade da prestadora dos serviços, para comprovar a regularidade de suas contribuições perante a Previdência Social, no período abrangido por esta

NFLD, assegurando a existência do crédito imputado à Recorrente por solidariedade.

Atentar para a verificação do prazo de vigência do contrato de prestação do serviço, e não somente do lançamento fiscal.

CONCLUSÃO

Face ao exposto, VOTO POR ANULAR A DECISÃO NOTIFICAÇÃO, para que sejam realizados procedimentos mínimos de auditoria fiscal, objetivando certificar-se do não adimplemento das contribuições previdenciárias, por parte do cedente de mão-de-obra, certificando-se da procedência de sua imputação ao responsável solidário. Sem grifos no original

9 – Em que pese a total falta de técnica jurídica dos membros do Conselho de Recursos da Previdência Social posto que não houve nenhum vício na decisão recorrida, ao dizer “VOTO POR ANULAR A DECISÃO NOTIFICAÇÃO” e sim no lançamento tributário como sobejamente demonstrado pelos Conselheiros que se manifestaram restando claro que o comando do Colegiado foi no sentido da elaboração de novo relatório fiscal do qual constasse se houve fiscalização total no prestador do serviço no período abrangido pela NFLD; se houve parcelamento por parte do prestador de serviço em relação às contribuições objeto da NFLD no solidário e em caso de negativa que providenciasse elementos mínimos de auditoria no prestador, no caso a análise de sua contabilidade, para levantar elementos que permitissem a constituição do crédito por responsabilidade solidária do contratante.

10 - Forçoso reconhecer que tal decisão expressa, inequivocamente, a constatação de que o lançamento tributário padecia de vício em sua constituição. Qualquer outra inferência invalidaria o comando expresso, constante do *decisum*, do retorno do procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ao passo inicial, ou seja, a busca pelo Fisco dos elementos comprobatórios e por isso constitutivos, da obrigação tributária decorrente da prática, pelo sujeito passivo, dos fatos eleitos pelo legislador como fato imponíveis.

11 - Patente a inovação dos argumentos do Fisco na informação fiscal de fls. 246/247. Tal inovação significa na prática a realização de novo lançamento tributário, posto que a comprovação da ocorrência do fato gerador ensejador da obrigação tributária no caso em tela, dependeria da análise de elementos mínimos de auditoria na contabilidade da prestadora de serviço na contribuinte SERV CAT LOCAÇÕES DE SERVIÇOS SC LTDA. que não foi

encontrada no endereço em que consta na Receita Federal, e concluindo a autoridade fiscal da seguinte forma:

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto e considerando a legislação consolidada que dispõe ser suficiente a consulta a três fontes para que cesse as tentativas de identificar o sujeito passivo e concluir pela impossibilidade de sua localização ou dos seus co-responsáveis. Realça-se, também, que não há como se fazer qualquer correlação dos recolhimentos encontrados no conta corrente da SERVCAT do período 01/1996 a 10/1996 e 12/1996 com os fatos geradores cotejados na NFLD 35.535.886-7, por absoluta falta de documentos para exame.

12 – A meu ver a autoridade lançadora tinha outros métodos legais para providenciar o lançamento para a constituição do crédito no sujeito passivo principal que é o prestador de serviço, contudo, não os utilizou.

13 – Além disso, verifico que às fls. 245 existe tela de recolhimentos por parte da prestadora de serviço de época correspondente ao ora lançado de 01/01/1996 a 31/12/1996, no caso os valores cuja fiscalização entende que há recolhimento contudo não consegue identificar se há correlação com os ora lançados em face da recorrente:

```

      Início Anterior Origem Desvio Restaura Fim
Ident.: 1 00701091000192 (P/A)Comp.: 121996 Sit: NORMAL Ini.At: 11/07/199
Nome: SERVCAT SERVICOS DE LOCACAO S/C LTDA
Porte Empresa - GRPS: 08 GFIP: 00 Estab. - GRPS: 08 GFIP: 00
      Data Porte GRPS : 26/02/1998 Data Porte GFIP : 08/08/2003

```

Compet.	Qtd.Doc.	Valor	Recolhido	ACAL	Debito	Fraud
12/1996	1 R\$		1.139,63			
11/1996	1 R\$		1.461,11			
10/1996	1 R\$		1.492,34			
09/1996	1 R\$		1.643,60			
08/1996	1 R\$		2.040,11			
07/1996	1 R\$		2.192,62			
06/1996	1 R\$		1.648,97			
05/1996	1 R\$		1.513,42			
04/1996	1 R\$		1.964,35			
03/1996	1 R\$		938,07			
02/1996	1 R\$		1.896,54			
01/1996	1 R\$		1.612,30			

14 – Ora a manifestação da fiscalização às fls. 247 reconhece a falta de possibilidade de se apurar qualquer tributo por falta de documentos para apuração. Portanto, resta inegável o vício esculpido no lançamento original, sendo que a decisão da antiga CRPS

na realidade anulou o lançamento por vício material, sendo que na época havia necessidade de produção de novo procedimento administrativo para a constituição do crédito tributário.

15 - De fato, a decisão do CRPS, atecnica como visto, embora propugnasse pela nulidade da DN, motivou-se pela nulidade do lançamento tributário por ausência de motivação, ou seja, falta de comprovação da ocorrência do fato gerador, da verificação da ocorrência deste, fato que posteriormente foi validado pela fiscalização ao reconhecer a impossibilidade de constituição do crédito tributário por falta de documentos do prestador de serviço.

16 – Nesse ponto, também adoto como razões de decidir parte do voto do I. Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira no Ac. 2201-003.412 j. 17/01/17, *verbis*:

O Fisco não cumpriu seu dever, ou seja, deixou de comprovar suas alegações, se absteve de demonstrar a exatidão do lançamento realizado.

Mister recordar que o Decreto nº 70.235/72 é claro ao exigir em seu artigo 9º:

"Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito" (destaques nossos)

Forçoso reconhecer o vício no procedimento do lançamento tributário. Como ato administrativo que é, o auto de infração não pode ser irregular. Celso A Bandeira de Melo (Curso de Direito Administrativo, 29ª ed., p.478), assim comenta sobre a irregularidade dos atos administrativos:

ATOS IRREGULARES SÃO AQUELES PADECENTES DE VÍCIOS MATERIAIS IRRELEVANTES, RECONHECÍVEIS DE PLANO, OU INCURSOS EM FORMALIZAÇÃO DEFEITUOSA CONSISTENTE EM TRANSGRESSÃO DE NORMAS CUJO REAL ALCANCE É MERAMENTE O DE IMPOR A PADRONIZAÇÃO INTERNA DOS INSTRUMENTOS PELOS QUAIS SE VEICULAM OS ATOS ADMINISTRATIVOS

Verificando a irregularidade do ato administrativo, deve a Administração de ofício regularizá-lo, em face do princípio da

autotutela. Nesse sentido, a Lei 9.784, de 1999, é clara ao determinar que:

"Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

(...)

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração."

(grifos nossos)

Observa-se que a Lei que regula o processo administrativo federal cinde as irregularidades do ato segundo a gravidade do mesmo. Atos portadores de defeitos sanáveis, meras irregularidades, poderão ser convalidados. Já os atos produzidos com ofensa a legalidade devem ser anulados.

Sobre o tema, a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (Direito Administrativo, 14ª ed, p. 234), titular da inesquecível Faculdade de Direito do Largo São Francisco, leciona que convalidação ou saneamento "o ato administrativo pelo qual qual é suprido o vício existente em um ato ilegal, com efeitos retroativos à data em que este foi praticado".

Além disso, a doutrinadora explicita que nem sempre é possível a convalidação, pois depende do tipo de vício que atinge o ato.

Os defeitos atinentes à incompetência quanto à matéria, quanto ao motivo e finalidade, e ainda quanto ao objeto e conteúdo não são passíveis de convalidação.

Especificamente quanto a impossibilidade de convalidação, esclarece a Professora:

"O objeto ou conteúdo ilegal não pode ser objeto de convalidação."

O remédio que deve ser tomado pela Administração é o previsto no artigo 53 da Lei nº 9.784/99, acima transcrito,: a anulação. Novamente, recordemos os ensinamentos de Maria Sylvia:

"Quando o vício seja sanável ou convalidável, caracteriza-se hipótese de nulidade relativa; caso contrário, a nulidade é absoluta."

Sobre o tema, devemos lembrar que as nulidades, absoluta ou relativa, produzem efeitos distintos para a Administração Tributária em razão do tempo que a lei determina para a correção do lançamento tributário viciado. Se este for convalidável, por eivado de vício formal, o saneamento deve ser realizado em 5 anos após o trânsito em julgado da decisão que

anular o ato administrativo. Já o lançamento maculado por nulidade absoluta, deve ser refeito no prazo decadencial previsto no CTN, seja o do parágrafo 4º do artigo 150, seja o do inciso I do artigo 173.

Tal distinção nos obriga a perquirir qual o vício existente no caso concreto.

Para nós a distinção é simples e fundada no texto legal. Como ensina Maria Sylvia Zanela Di Pietro, lançamentos que contenham conteúdo ilegal não são passíveis de convalidação, pois a nulidade que ostentam é absoluta.

Nesse sentido, qualquer ofensa às determinações do artigo 142 do CTN acima reproduzido, explicitados por meio do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, viciam o conteúdo do ato, pois são requisitos do lançamento, atributos intrínsecos ao procedimento de constituição do crédito tributário.

A lição de Paulo de Barros Carvalho corrobora a afirmação.

Assevera o Professor Emérito (Curso de Direito Tributário, 14ª ed., p. 415):

"O ato administrativo de lançamento será declarado nulo de pleno direito, se o motivo nele inscrito - a ocorrência do fato jurídico tributário, por exemplo - inexistiu. Nulo será, também, na hipótese de ser indicado sujeito passivo diferente daquele que deve integrar a obrigação tributária. Igualmente é nulo o lançamento de IR (pessoa física), lavrado antes do termo final do prazo legalmente estabelecido para que o contribuinte apresente sua declaração de rendimentos e bens.

Para a nulidade se requer vício profundo, que comprometa viceralmente o ato administrativo. Seus efeitos, em decorrência, são 'ex tunc', retroagindo, linguisticamente, à data do correspondente evento. A anulação por outro lado, pressupõe invalidade iminente, que necessita de comprovação, a qual se objetiva em procedimento contraditório. Seus efeitos são 'ex nunc', começando a contar do ato que declara a nulidade"

Continua o doutrinador:

"(...) não importa que o ato administrativo haja sido celebrado e que nele conjuguem os elementos tidos como substanciais. Insta que seus requisitos estejam conformados às prescrições da lei"

17 - Nesse sentido, forçoso reconhecer que a informação fiscal de fls, 246/247 nada mais é que um novo relatório fiscal para constituição do crédito no prestador de serviço para fins de tentar corrigir o lançamento original que fora anulado por vício material pelo CRPS uma vez que inova no lançamento, ou seja, pelo fato de realizar novo lançamento, posto que veio ao mundo jurídico para reparar vício material, ou seja, vício insanável, deve

respeitar os prazos previstos em lei complementar para que o Estado possa constituir seu direito de crédito.

18 – Portanto, o lançamento representado pela NFLD constante de fls. 2/15, consubstanciada pelo Relatório Fiscal de fls 30/34, foi tacitamente reconhecido como nulo pelo CRPS que ao determinar a nulidade da DN e a elaboração na prática de novo lançamento que explicitasse novo relatório fiscal do qual constasse se houve fiscalização total no prestador do serviço no período abrangido pela NFLD; se houve parcelamento por parte do prestador de serviço em relação às contribuições objeto da NFLD no solidário e em caso de negativa, que providenciasse elementos mínimos de auditoria no prestador, no caso a análise de sua contabilidade, para levantar elementos que permitissem a constituição do crédito por responsabilidade solidária do contratante.

19 - Ocorre que tal lançamento, repito consubstanciado no relatório fiscal de fls. 246/247 relativo às competências 01/01/1996 a 31/12/1996 se aperfeiçoou com a ciência do recorrente em 02/03/2007 às fls. 249/250, fora, portanto até do lustro permitido pelo artigo 173, inciso I do CTN.

20 - O Fisco não cumpriu seu dever, ou seja, deixou de comprovar suas alegações, se absteve de demonstrar a exatidão do lançamento realizado e a conclusão exarada é no sentido da nulidade material do lançamento em razão da autoridade lançadora não ter verificado adequadamente o descumprimento da obrigação tributária principal pelo prestador de serviço e é nulo em razão da inovação consubstanciada no Relatório Fiscal que, ressalte-se, corrobora o entendimento de que não houve, por ocasião do lançamento originário, a devida apuração do inadimplemento da obrigação principal pelo prestador de serviço.

Conclusão

21 - Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e no mérito DAR PROVIMENTO para anular o lançamento em decorrência do vício material, na forma da fundamentação acima.

assinado digitalmente

Marcelo Milton da Silva Risso