



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

Processo n° 18471.001572/2008-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.077 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de fevereiro de 2018
Matéria contribuição previdenciária
Recorrente PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1995 a 31/12/1998

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- BRA

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 n° 8.212/91, na redação dada pela Lei n° 9.032/95.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator.

EDITADO EM: 05/03/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Douglas Kakazu Kushiya, Marcelo Milton da Silva Risso, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Ausente justificadamente a Conselheira Dione Jesabel Wasilewski.

Relatório

1 – Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela tomadora de serviço contra decisão da DRJ que manteve o lançamento em parte de contribuição previdenciária oriunda da NFLD nº 35.605.890-5 (fls. 3/59) no valor de R\$ 1.587.034,47 com data de cientificação do recorrente em 29/09/2003 às fls. 3.

2 - Adoto inicialmente como complemento ao relatório a narrativa constante do V. Acórdão da DRJ (fls. 1064/1079) por sua clareza e precisão:

“LANÇAMENTO

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (NFLD DEBCAD 35.605.890-5 consolidado em 05/09/2003), no valor de R\$ 667.863,83 acrescidos de juros e multa, contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 50/53), refere-se às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, dos segurados, e às destinadas ao financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho - SAT (até 06/1997) e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa dos riscos ambientais do trabalho (a partir de 07/1997), referentes às competências: 05/1995 a 12/1998.

2. *As contribuições foram apuradas com base no instituto da responsabilidade solidária, decorrente de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, de acordo com o artigo 31 da Lei no 8.212/1991 (anterior à Lei nº 9.711 de 20/11/1998), com redação vigente à época dos fatos geradores, pela empresa BJ SERVICES DO BRASIL LTDA – CNPJ 15.680.333/0001-86, em cumprimento ao contrato nº 161.7.755.93-4.*

2.1. *A descrição dos serviços prestados, de acordo com o objeto do contrato encontra-se no item 5 do Relatório Fiscal.*

DA IMPUGNAÇÃO DA PETROBRAS

3. *A PETROBRAS, notificada do lançamento em 29/09/2003 apresentou impugnação em 14/10/2003, fls. 69, através do instrumento de fls. 70/76, alegando, em síntese:*

Prejudicial - decadência

3.1. *que ocorreu a decadência parcial do direito de constituição do crédito em análise, tendo em vista o decurso de prazo maior de cinco anos entre alguns dos pretensos fatos geradores do tributo e a notificação, sendo pacífico o entendimento do STJ de que a decadência em questão é regida pelo Código Tributário Nacional;*

Da inexistência da “cessão de mão de obra”

3.2. *que não houve serviço contínuo e nem os empregados ficaram à disposição da contratante, o contrato foi firmado para fins de realização de serviços determinados, jamais para fornecimento de mão de obra; portanto não ficou caracterizada a cessão de mão de obra;*

3.3. *o contrato em tela versou somente sobre uma prestação de serviços da empresa contratada para a impugnante, e ressalte-se, pelo prazo necessário para a consecução do objeto contratado;*

3.4. *o escopo da lei é abranger aqueles serviços de trato sucessivo, de prestação permanente, a mando do tomador. A lei quer abarcar os contratos em que o próprio serviço seja o seu objeto, e não meio para obtenção de um resultado*

diverso, os quais contam apenas com a supervisão do tomador de serviços, mas não com seu comando (e é esta a hipótese vertente);

3.5. assim a conclusão a que se chega, é que não pode ser imputada uma responsabilização solidária, levando-se em conta que o contrato que celebrou não foi de CESSÃO DE MÃO DE OBRA, de acordo com os termos da Lei;

3.6. mesmo que a autarquia vislumbrasse a existência de cessão de mão de obra, deveria a mesma fazer consignar na notificação o serviço realizado pela empresa contratada, permitindo o exercício da ampla defesa, inclusive para pleitear uma redução do débito;

Da solidariedade

3.7. afirma o contribuinte que é inegável a previsão da solidariedade passiva na Lei, contudo, essa solidariedade pressupõe sempre a configuração da dívida ou da obrigação, a fim de que o credor possa imputá-la a um dos devedores solidários. Para que o devedor solidário seja cobrado, faz-se necessário a declaração de existência da obrigação do devedor originário, e a constituição de sua liquidez;

3.8. deve-se proceder ao lançamento primeiro contra o contribuinte e, somente após, constituído o crédito contra o devedor principal é que, também o devedor solidário poderá ser cobrado;

3.9. inexistindo o lançamento contra a empresa devedora originária, capaz de conferir exigibilidade ao crédito tributário, não pode o INSS cobrar da Recorrente, pelo simples motivo de que a existência da obrigação dos devedores não se configurou;

3.10. certo é que o lançamento declara a obrigação, mas deve declará-la em face de todos os devedores reputados solidários;

3.11. a autarquia não apurou e não lançou o tributo contra os devedores principais, mas está louvando-se do direito de constituir o crédito apenas contra a impugnante, tomando uma atitude totalmente injurídica;

3.12. em relação à base de cálculo, cumpre destacar que a autarquia equivocadamente considerou o valor das notas fiscais como base de cálculo da contribuição, quando deveria fazê-lo somente sobre o montante dos salários, uma vez que embutidos no valor das notas fiscais ou da faturas, encontram-se diversos outros valores, que não se referem à folha de salários da empresa prestadora de serviços;

3.13. invoca a sua qualidade de ente integrante da administração pública indireta para concluir que, na presente exação, o governo postula o recebimento de crédito do próprio governo;

3.14. por fim, requer o cancelamento da notificação e protesta pela juntada de documentação superveniente.

DO ADITAMENTO

4. A PETROBRAS, apresentou aditamento, fls. 501, anexando a documentação de fls. 502/808.

DA IMPUGNAÇÃO DA PRESTADORA DE SERVIÇOS

5. A BJ SERVICES DO BRASIL LTDA, notificada do lançamento, em 21/10/2003, AR fls. 67, apresentou impugnação em 05/11/2003, fls. 79/106, anexando documentos de fls. 108/491, e argumentando em síntese:

5.1. cumpre esclarecer que o contrato que dispõe acerca dos serviços prestados pela BJ SERVICES DO BRASIL à PETROBRAS, qual seja, o 105.2.040.93-0 (doc. 03), recebe em cada filial da ora impugnante uma numeração, a fim de diferenciar o local da prestação de serviço, razão pela qual, no presente caso, a fiscalização faz referência ao contrato nº 161.7.755.93-4 (doc. 04);

5.2. a imperfeição da aplicação do instituto da solidariedade exsurge da própria descrição do fato gerador da contribuição, quando informa da não comprovação pela empresa contratante do cumprimento das obrigações previdenciárias, através de guias e folhas de pagamento específicas dos segurados empregados alocados no serviço;

-
- 5.3. *verifica-se a necessidade de fiscalização no estabelecimento da prestadora de serviços para averiguar o efetivo recolhimento, sob pena de sacrificar o princípio da verdade material;*
- 5.4. *o INSS transferiu ao particular suas obrigações, violando o art. 142 do CTN e vários princípios constitucionais e legais;*
- 5.5. *a Lei 9129/1995 alargou o conceito de cessão de mão de obra, extrapolando definições fixadas no Direito Civil e do Trabalho, constituindo afronta ao art. 110 do CTN;*
- 5.6. *na data da constituição do crédito, setembro/2003, já havia ocorrido a decadência do direito de a autarquia proceder ao lançamento, pois como se trata de tributo sujeito à homologação, aplica-se o art. 150, §4º do CTN, com prazo ininterrupto de cinco anos;*
- 5.7. *diante da abrangência do conceito de cessão de mão-de-obra trazido pela Lei nº 9129/1995, poderíamos concluir que qualquer serviço estaria incluído na definição, exurgindo a primeira ilegalidade, por afronta ao art. 110 do CTN;*
- 5.8. *os serviços foram prestados de forma independente por pessoal especializado através de máquinas e tecnologia específicas desta, inexistindo a cessão de mão-de-obra;*
- 5.9. *além do que os serviços prestados à Petrobras, sem continuidade, relacionam-se à sua atividade fim, razão porque não se caracteriza a hipótese prevista no art. 31 da Lei 8212/91, na redação dada pela Lei 9129/1995;*
- 5.10. *a Ordem de Serviço 203/1999, em seu item 16, exclui vários serviços que jamais caracterizariam a cessão de mão-de-obra;*
- 5.11. *o art. 31 da Lei 8212/1991 elegeu como responsável pelo cumprimento da obrigação pessoa totalmente estranha ao fato gerador da obrigação, vulnerando o art. 128 do CTN;*
- 5.12. *o real conceito de responsável tributário deve ser alcançado através de interpretação sistemática dos arts. 121, II e 128 do CTN, concluindo que a terceira*

pessoa eleita há de estar vinculada ao fato gerador ou, em outras palavras, ter uma mínima relação material com a hipótese de incidência;

5.13. a relação entre o tomador e o prestador é puramente contratual, caracterizada pela execução de uma obrigação de fazer, não tendo o tomador nenhuma participação na relação laboral;

5.14. não está se alegando o benefício de ordem, mas apenas de se dar a real interpretação ao art. 110 do CTN, devendo ser notificadas ambas, prestadora e tomadora, desde que haja configurada a existência do débito tributário dentro das normas do CTN;

5.15. o fato gerador do tributo é a relação de emprego e o pagamento da remuneração, do qual o único devedor é o empregador, não fazendo o tomador de serviços parte desta relação, sendo responsável solidário na eventual hipótese de descumprimento da obrigação, e para tanto, deve ser verificado o inadimplemento do devedor;

5.16. não pode o INSS estabelecer base de cálculo mediante a aplicação de percentual sobre as notas fiscais de serviços, posto que a contribuição é calculada sobre salários só podendo incidir sobre remuneração a este título;

5.17. a obtenção da base de cálculo mediante elemento subsidiário só pode ocorrer por lei strictu sensu o que não ocorreu. O art. 33, §4º, da Lei 8212/1991 estabeleceu aferição indireta na hipótese de execução de obra de construção civil, o que não é o caso, e nada estabeleceu a respeito de base de cálculo, nem autorizou fosse fixada por decreto ou ato normativo menor;

5.18. o INSS não deveria, utilizando de sua atividade discricionária, autuar a Petrobras, sem se certificar da ausência de pagamento. Não obstante tal fato, a empresa está acostando ao feito cópias autenticadas de guias de recolhimento do estabelecimento de Mossoró, esclarecendo que é inviável a elaboração de folhas de pagamento/guias de recolhimento distintas para cada empresa tomadora;

5.19. chega a constituir má-fé a exigência da elaboração dos referidos documentos, devendo o administrador, mesmo na atividade discricionária, utilizá-

la com prudência e proporcionalidade para atender ao disposto no art. 37 caput da Constituição Federal.

DA DILIGÊNCIA

6. Diante da documentação apresentada, fls. 108/491 e 502/803, os autos foram encaminhados à Junta Notificante, para apreciação, tendo-se concluído, em 18/05/2004, fls. 811/812, pela manutenção do débito, tendo em vista que as impugnantas não lograram comprovar "...a distinção das GRPS (itens 2.V e 2.VIII) ao tomador do serviço ou às Notas Fiscais de Prestação dos Serviços oriundas do contrato nº 161.7.755.93-4". (sic)

7. Em pronunciamento, de fls. 815/817, o Serviço de Análise de Defesas e Recursos retornou o processo à junta fiscal para que esclarecesse se no período de vigência da Lei 9129/1995 (21.11.95 até 29.04.97), os serviços prestados pela BJ SERVICES DO BRASIL LTDA estavam relacionados à atividade fim da empresa contratante.

8. Em resposta, fls. 818/819, a auditoria fiscal esclarece que, ao contrário do que alega a empresa em sua defesa, a natureza da prestação dos serviços enquadra-se no conceito de cessão de mão-de-obra, uma vez que é prevista a manutenção de trabalhadores à disposição da contratante, em suas dependências, para a realização de serviços de natureza contínua, o que pode ser observado em diversas cláusulas do contrato. Outrossim, deixa claro que no período do débito, e conseqüentemente no período de vigência da Lei nº 9.129/1995, ou seja de 21/11/1995 a 29/04/1997, os serviços prestados pela empresa BJ SERVICES DO BRASIL LTDA não estavam relacionados à atividade fim da empresa Petrobras Petróleo Brasileiro S.A; tal fato pode ser constatado pelo objeto do contrato, ou seja, "prestação de serviços técnicos especializados de cimentação, restauração, estimulação e demais serviços constantes do Anexo B ..." em confronto com o disposto no Relatório Fiscal, de que a PETROBRAS PETRÓLEO BRASILEIRO S.A, ".....é uma sociedade de economia mista, sob o controle da União e vinculada ao Ministério de Minas e Energias, cujo objeto é a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento e o transporte do petróleo e seus derivados".

DO JULGAMENTO E RECURSO

9. O Lançamento foi julgado *PROCEDENTE* através da Decisão-Notificação nº 17.401.4/0846/2004, de 19/10/2004, fls. 821/836. Devidamente notificada a PETROBRAS em 26/10/2004 (fls. 837) e a BJ SERVICES DO BRASIL LTDA notificada em 26/10/2004 (fls. 838).

10. A PETROBRAS apresentou Recurso ao Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, em 23/11/2004 (fls. 847/855). A empresa contratada não apresentou recurso.

DAS CONTRA-RAZÕES

11. Após a elaboração das Contra-Razões, às fls. 862/866, o processo foi encaminhado ao CRPS.

12. A 2ª Câmara de Julgamento do CRPS, através Acórdão 0000518, de 13/05/2005 (fls. 869/873), decidiu anular a Decisão Notificação – DN, por unanimidade, determinando que fosse verificado se a prestadora de serviços teve fiscalização total no período abrangido pela NFLD ou se aderiu ao REFIS, em período concomitante com o lançamento fiscal da NFLD em apreço, e concluiu que a existência de uma das situações, fiscalização total, ou adesão ao REFIS por si só já levaria à constatação da improcedência da NFLD, pela ocorrência do "bis in idem", e que, caso não se verificasse nenhuma destas duas situações, deveria 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.

13. Inconformada com a Decisão, considerando que não houve vício insanável que acarretasse a nulidade da DN, a Secretaria da Receita Previdenciária interpôs Pedido de Revisão do Acórdão (fls. 875/879).

14. As empresas interessadas foram devidamente comunicadas do Acórdão assim como do Pedido de Revisão (fls. 880 e fls. 886), sendo concedido às mesmas, prazo

para manifestação, o que acarretou o pronunciamento da PETROBRAS em 27/06/2005 (fls. 881/884).

15. O Pedido de Revisão NÃO FOI CONHECIDO pela 2ª Câmara de Julgamento, conforme Acórdão nº 0000049, de 31/01/2006, sob a alegação de que divergência de entendimento não é causa para revisão de julgados do CRPS (fls. 891/893).

DO REINÍCIO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

16. Primeiramente cumpre esclarecer que, no interregno do julgamento do pedido de revisão ao reinício do Contencioso Administrativo, o entendimento exarado pelo CRPS, à época, quanto à necessidade de exame da contabilidade do prestador do serviço a fim de constatar a existência ou não do crédito tributário, foi alterado pelo Conselho Pleno do CRPS, o qual exarou o Enunciado nº 30, editado pela Resolução nº 1, de 31/01/2007, publicada no DOU de 05/02/2007, passando a dispensar tal exigência:

Em se tratando de responsabilidade solidária o fisco previdenciário tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador de serviços.

17. De acordo com a Resolução mencionada é necessária apenas a verificação acerca do prestador ter sido alvo de procedimento fiscal com exame da contabilidade no período de interesse. Caso positivo, incabível a lavratura do crédito, caso contrário, permanece a lavratura do mesmo.

18. Em atendimento ao determinado no Acórdão do CRPS nº 0000518, de 13/05/2005 (fls. 869/873), o Auditor Fiscal efetuou pesquisas nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal - SRFB, fls. 922, sendo analisadas as informações disponíveis relativas à empresa contratada, constatando-se que não houve ação fiscal com exame de contabilidade englobando o período referente ao lançamento em pauta, e que a empresa não aderiu ao parcelamento especial da Lei nº 9.964/2000 – REFIS, fls. 923, assim como ao parcelamento especial da lei nº 10684/2003 – PAES, fls. 924.

19. Assim sendo, a Petrobras e a prestadora de serviços foram notificadas do Resultado da Diligência de 17/01/2008, fls. 925, assim como da reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, através da INTIMAÇÃO n° 770/2012 (Petrobrás – fls. 929) em 14/06/2012, fls. 931 e, através da INTIMAÇÃO n° 771/2012 (B J Services – fls. 930) em 15/06/2012, fls. 932, entretanto apenas a BJ SERVICES DO BRASIL LTDA se manifestou (processo apensado n° 10010.006923/0712-93).

3 – A decisão de piso manteve em parte o lançamento conforme ementa abaixo indicada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1995 a 31/12/1998

DECADÊNCIA PARCIAL. OCORRÊNCIA.

O direito de a Seguridade e Social apurar e constituir seus créditos, no lançamento por homologação, extingue-se após 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador.

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. CARACTERIZAÇÃO.

A previsão contratual de colocação, à disposição do contratante, de segurados que realizem serviços de necessidade permanente, ainda que de forma intermitente, é fator essencial à configuração da cessão de mão-de-obra.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO.

A responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem, podendo ser exigido o total do crédito constituído da empresa contratante, sem que haja apuração prévia no prestador de serviços - artigo 220 do Decreto n° 3.048/99, c/c

artigo 124, parágrafo único, do Código Tributário Nacional - Enunciado 30 do CRPS.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

4 – A Petrobras apresentou Recurso Voluntário às fls. 1.087/1.105 pugnando pelo cancelamento da autuação.

5 – É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

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

7 – Após análise pela DRJ reconhecendo a decadência parcial do crédito tributário com a aplicação da Súmula Vinculante nº 8 do E. STF ficou restando apenas para julgamento as competências 09/1998 e 12/1998 do presente lançamento.

8 – Essa matéria não é nova nessa C. Turma sendo que houve o julgamento no Ac. 2201003.412 j. em 07/02/2017 assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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.

9 – No caso vou me ater ao reconhecimento da nulidade do presente lançamento baseado nos fundamentos do Voto no Ac. 2201003.412 ocasião em que votei pelo provimento de tal recurso do mesmo contribuinte em vista de serem casos similares com cessão de mão de obra.

10 – Em suas razões o I. Relator do voto vencedor assim discorre a respeito da matéria objeto do presente recurso no qual suas razões incorporo como fundamento de decidir do presente julgado, *verbis*:

“Aponta o inclito Relator que, no curso do processo administrativo tributário em que se discute o lançamento, o antigo Conselho de Recursos da Previdência Social, proferiu, em sede de recurso voluntário, a seguinte decisão (fls 156):

"PREVIDENCÁRIO CUSTEIO Solidariedade decorrente de cessão de mãodeobra. Da cessão de mãodeobra. É necessário que o INSS aponte, desde o Relatório Fiscal, a forma como evidenciou a existência da cessão de obra. Da Solidariedade. É necessário que o INSS constate a existência do crédito previdenciário junto ao contribuinte (prestador dos serviços). Somente diante da não apresentação ou

apresentação deficiente (pelo prestador dos serviços) da documentação contábil e trabalhista necessária a comprovar a extinção da obrigação previdenciária, poderia o INSS arbitrar, junto ao responsável solidário, as contribuições que entender devidas. Anular a DN."

Perquirindo o voto condutor da decisão unânime, encontramos a seguinte motivação (fls. 158):

Em recentes decisões está CaJ vem exigindo que o INSS caracterize a existência da cessão de mão-de-obra, mesmo naquelas atividades arroladas na legislação, sendo oportuno verificarmos "parte" de manifestação do Sr. Presidente da 2ª CaJ/CRPS, AFPS Mário Humberto Cabus Moreira:

"Todavia, assim como os serviços relacionados nos incisos I a IV, do § 41, do art. 31, da Lei nº 8.212/1991 (na redação atual), aqueles previstos no art. 219 do RPS devem ser demonstrados e caracterizados pelo Fisco como enquadráveis na definição legal, porque somente serão alcançados pela obrigação tributária da retenção, em consonância com a lei, se tais serviços forem realizados mediante cessão. O mesmo dar-se-á em relação ao período em que vigia a obrigação solidária, no que tange ao referido enquadramento.

A meu ver, sem ofensa aos princípios constitucionais tributários e, em especial, ao princípio da legalidade (CF/88, art. 5º I, II e art. 150, I), a norma do RPS deve ser entendida como tendo caráter indicativo, regulação interpretativa tendente à fiel execução da lei, devendo sempre ser confrontada em face do conceito legal de cessão de mão-de-obra, pois, exigir o cumprimento de uma obrigação tributária sem passar pelo crivo da definição legal, seria admitir obrigação tributária que não seja ex lege. A propósito, a atividade administrativa de lançamento requer a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, como preceitua o CTN, em seu art. 142."

(...)

O Relatório Fiscal é vago ao se reportar a existência da cessão de mão de obra, descrevendo apenas que o objeto do contrato, sem especificar os motivos que levaram o INSS a constatar a existência da cessão de mão-de-obra."

(destaques não constam da decisão)

Observo o mesmo vício no lançamento. Vejamos o teor do lançamento fiscal (fls. 30):

"1- Refere-se o presente relatório ao débito, lançado através da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFLD DEBCAD n° 35.490.4232, relativo a valores apurados por responsabilidade solidária decorrente de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, prestados pela empresa PWR MISSION INDUSTRIA MECÂNICA LTDA, CNPJ: 42.409.2011000000, conforme contrato(s) n°:1110.2.002.979.

5- O débito compõe-se de: contribuição dos segurados empregados, calculada pela alíquota mínima à época de ocorrência do fato gerador, contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social; contribuição para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho — SAT até 00/1997, e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, a partir de 07/1997.

(...)

5 — O débito referente ao presente contrato fora lançado, a menor, através da NFLD— Notificação Fiscal de Lançamento de Débito DEBCAD n° 35.371.9145, de 01/11/2001, quando foi adotado erroneamente o parâmetro de quatorze por cento (14%) quando deveria ter sido aplicado o parâmetro de quarenta por cento (40%), conforme justifica o item 14 do presente relatório. Tal equívoco levou a que o débito lançado naquela ocasião, pela NFLD — 35.371.9145, espelhasse somente parte do valor que deveria ter sido lançado razão por que emite-se a presente NFLD, retratando a diferença não lançada na época

6 — Assim, por ocasião da emissão da NFID original, de n° 35.371.9145, fora verificado durante o desenvolvimento da ação fiscal que a empresa contratara com a empresa prestadora, identificada no item 1 deste, a execução de serviços

mediante cessão de mão-de-obra, em cumprimento ao(s) contrato(s) n.º: 110.2.062.979, cujo(s) objeto(s) era(m):

EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS DE BOMBAMENTO DE FLUIDOS DO INTERIOR DE POÇOS DE PETRÓLEO ATÉ A ESTAÇÃO COLETORA, EM 16 POÇOS DE PETRÓLEO, UTILIZANDO BOMBEIO ELÉTRICO CENTRIFUGO SUBMERSO, INCLUINDO DIMENSIONAMENTO, ESPECIFICAÇÃO, FORNECIMENTO, INSTALAÇÃO E REPARAÇÃO DOS CONJUNTOS DE BOMBAS NOS POÇOS DE PETRÓLEO, BEM COMO A RESPONSABILIDADE TÉCNICA PELA CONTINUIDADE OPERACIONAL DOS EQUIPAMENTOS INSTALADOS. Ocorre que a empresa contratante não comprovou o cumprimento das obrigações da empresa contratada para com a Seguridade Social, ou seja, não houve a devida comprovação, através de guias de recolhimento específicas para o serviço contratado, nem a apresentação de folhas de pagamentos específicas dos segurados empregados alocados no serviço."

(novamente os destaques não constam do original)

Patente a ausência de comprovação da contratação da prestação de serviços, ensejadora da responsabilidade solidária, mediante cessão de mão-de-obra.

Como consequência da decisão do CRPS foi anulada a DN, decisão de primeiro grau, e recommençado o processo administrativo com elaboração de novo relatório fiscal. Atentemos para o teor da decisão proferida pelo CRPS (fls. 158):

"Assim entendo que o INSS, além de caracterizar a existência da cessão de mão-de-obra, desde o Relatório Fiscal (complementar), deve apresentar elementos, com base na contabilidade dos contribuintes, que justifique o procedimento adotado. Caso seja disponibilizada pelo contribuinte a documentação contábil referente às contribuições lançadas, deverá ela ser analisada com o intuito de se comprovar a existência do crédito lançado e seu real valor.

CONCLUSÃO

Face ao exposto voto no sentido de ANULAR A DECISAO NOTIFICACAO N.º 17.401.4/065512003, fls. 77184, determinando que se observe o que foi exposto no voto cima." (destaquei)

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 e sim no lançamento tributário como sobejamente demonstrado pelos Conselheiros que se manifestaram - resta claro que o comando do Colegiado foi no sentido da elaboração de novo relatório fiscal do qual constasse a comprovação da prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra além de elementos que permitissem a constituição do crédito por responsabilidade solidária do contratante.

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 impositivos.

Imperioso ressaltar que - embora este Conselheiro discorde totalmente da necessidade de comprovação pelo Fisco da existência de crédito, ou impossibilidade de constituição deste no devedor principal, posto que tal entendimento atingiria mortalmente o instituto da responsabilidade solidária como posta pelo artigo 31 da Lei nº 8.212/91, vigente à época do lançamento - a questão do lançamento por responsabilidade solidária, por ser questão relativa ao mérito da discussão, não será por mim aqui enfrentada, vez que entendo que as questões relativas ao lançamento tributário são preliminares e prejudiciais à análise do mérito.

Voltando a questão do lançamento, uma vez anulada a DN, foi iniciado novo procedimento fiscal visando a elaboração de relatório fiscal complementar -

consoante se observa do despacho do Serviço do Contencioso Administrativo da Delegacia da Receita Previdenciária RJ - Centro, fls. 190 e 195.”

11 – Às fls. 895 encontra-se o relatório da diligência da RFB em cumprimento com os termos determinados pela decisão da CRPS:

1. Foi proferido para a(s) NFLD(s) acima identificada(s) Acórdão(s) em que os membros da 2ª Câmara de Julgamento acordaram em ANULAR A DECISÃO NOTIFICAÇÃO (DN).

2. Em face da decisão do Conselho de Recursos, foi formulado PEDIDO DE REVISÃO DO ACÓRDÃO, sendo este(s) NÃO CONHECIDO(s) pelos membros da 2ª Câmara de Julgamento, por entenderem que o(s) pedido(s) não atendia(m) aos requisitos de admissibilidade da revisão.

3. A SECRETARIA pediu revisão do(s) Acórdão(s) por entender que a decisão do CRPS estaria em desacordo com a legislação previdenciária ao concluir pela necessidade da constatação por parte do INSS da existência do crédito previdenciário junto ao contribuinte (prestador dos serviços) e, somente diante da não apresentação ou apresentação deficiente (pelo prestador dos serviços) da documentação contábil e trabalhista necessária a comprovar a extinção da obrigação previdenciária, poderia o INSS arbitrar, junto ao responsável solidário, as contribuições que entender devidas. Além disso, não houve vício insanável que acarretasse a nulidade da DN. Entretanto, os argumentos da Autarquia não foram aceites, mantendo-se o determinado no Acórdão.

4. Em que pese o Manual do Contencioso Administrativo Fiscal, aprovado pela Orientação Interna INSS/DIREP nº 004, de 25/03/2004, em seu item 12.4, orientar: “... emissão de acórdão de anulação, pela Câmara de Julgamento do CRPS, quando esta constatar fato que acarrete a nulidade do lançamento tributário (nulidade do processo) ou quando constatar nulidade da decisão de primeira instância, caso em que determinará a emissão de nova decisão em substituição. Para este último caso, o acórdão do CRPS deverá ser cadastrado no SICAD como conversão em diligência, para permitir emissão de nova DN para o mesmo processo.” Entretanto, não existe esta opção no SICAD. Assim, comandamos o evento de acórdão convertido em diligência apenas no SICOB.

5. Pelo exposto, sugerimos seja o contribuinte cientificado desta decisão fornecendo-lhe cópia do(s) Acórdão(s), devendo os autos serem encaminhados à 17.401.2 –

12 – Prosseguindo com os fundamentos do Ac. 2201003.412:

Patente a inovação do argumentos do Fisco no Relatório Fiscal Complementar. 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 a contratação de empresa prestadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra - só restou comprovada por meio do mencionado relatório aditivo.

Inegável o vício esculpido no lançamento original. Necessária a produção de novo procedimento administrativo para a constituição do crédito tributário.

De fato, a decisão do CRPS, ácnica com 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.

Tal conclusão decorre da mera leitura da decisão acostada às folhas 156, acima transcrita e isso, porque, como sabido, cabe ao Fisco, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, por meio de procedimento do lançamento de ofício, constituir o crédito tributário, revisando nos casos de auto lançamento, os procedimentos do sujeito passivo. Para tanto, ele deve, após verificar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo, determinar a matéria tributável, quantificar o tributo devido e, quando for o caso, aplicar a penalidade cabível.

Por ser atividade vinculada e obrigatória, é dever da autoridade fiscal empreender esforços na determinação do critério material da regra matriz de incidência tributária, base de cálculo do tributo e alíquota aplicável, apropriando-nos dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho.

A mensuração das grandezas tributárias já deveria ter sido corretamente efetuada quando da lavratura do auto de infração. Pode-se até compreender a impossibilidade do acerto em razão da ausência de comprovação por parte do contribuinte, o que, como dito, não se verificou no caso concreto.

Ao reverso, o que se observa é a total ausência caracterização de que a prestação de serviços contratada se deu mediante cessão de mão-de-obra.

Não obstante a omissão do Autoridade Lançadora no tocante a comprovação do fato escolhido pelo legislador para ser ensejador da obrigação tributária, mister ressaltar com tintas fortes que a Administração Tributária foi clara em determinar

- por meio de um ato que integra a legislação tributária - como se deve realizar caracterizar a cessão de mão-de-obra, posto que tal caracterização se encontram no Regulamento da Previdência Social e nos atos normativos do INSS. Tal rito foi simplesmente ignorado pelo Auditor Fiscal responsável pelo lançamento.

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 cinge 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 Zanella 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"

(grifamos)

No caso em apreço, observamos que não comprovou o Fisco a existência da contratação de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra. Como visto é dever do Fisco anexar ao auto de infração o elementos de prova que embasam a constituição do crédito tributário.

Tal comprovação não pode ser realizada a posteriori, consoante expressa vedação do parágrafo 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, o que impede - de modo absoluto - a conversão em diligência nos casos de novação do lançamento, explicitando se tratar de novo lançamento, complementar ao primeiro.

Nesse sentido, forçoso reconhecer que o relatório fiscal complementar, por inovar no lançamento, ou seja, por de fato 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.

Reafirmo. O lançamento representado pela NFLD constante de fls. 2, consubstancia pelo Relatório Fiscal de folhas 29, foi tacitamente reconhecido como nulo pelo CRPS que - ao determinar a nulidade da DN e a elaboração de novo relatório fiscal que explicitasse a ocorrência do fato gerador ensejador da responsabilidade solidária prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, vigente à época - ordenou que se elaborasse novo lançamento consubstanciado em provas da existência da contratação de serviços mediante cessão de mão-de-obra.

Ocorre que tal lançamento - repito, consubstanciado no relatório fiscal aditivo - relativo às competências 09/98 a 12/98 se aperfeiçoou com a ciência do devedor em 28 de junho de 2007, fora portanto do lustrro permitido pelo artigo 173, inciso I do CTN.

Logo, extinto o direito de crédito do Fisco quando do lançamento tributário representado pelo relatório fiscal aditivo.

Por via de consequência, voto por dar provimento ao recurso voluntário reconhecendo a nulidade do lançamento tributário arguída, pela ocorrência de vício material, em face da ausência de comprovação da ocorrência do fato gerador ensejador da obrigação tributária.”

13 – Em vista da referida nulidade indicada alhures, entendo desnecessário a análise dos demais termos apresentados em ambos os recursos voluntários.

Patente a inovação do argumentos do Fisco no Relatório Fiscal Complementar. 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 a contratação de empresa prestadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra - só restou comprovada por meio do mencionado relatório aditivo.

Inegável o vício esculpido no lançamento original. Necessária a produção de novo procedimento administrativo para a constituição do crédito tributário.

De fato, a decisão do CRPS, ácnica com 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.

Tal conclusão decorre da mera leitura da decisão acostada às folhas 156, acima transcrita e isso, porque, como sabido, cabe ao Fisco, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, por meio de procedimento do lançamento de ofício, constituir o crédito tributário, revisando nos casos de auto lançamento, os procedimentos do sujeito passivo. Para tanto, ele deve, após verificar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo, determinar a matéria tributável, quantificar o tributo devido e, quando for o caso, aplicar a penalidade cabível.

Por ser atividade vinculada e obrigatória, é dever da autoridade fiscal empreender esforços na determinação do critério material da regra matriz de incidência tributária, base de cálculo do tributo e alíquota aplicável, apropriando-nos dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho.

A mensuração das grandezas tributárias já deveria ter sido corretamente efetuada quando da lavratura do auto de infração. Pode-se até compreender a impossibilidade do acerto em razão da ausência de comprovação por parte do contribuinte, o que, como dito, não se verificou no caso concreto.

Ao reverso, o que se observa é a total ausência caracterização de que a prestação de serviços contratada se deu mediante cessão de mão-de-obra.

Não obstante a omissão do Autoridade Lançadora no tocante a comprovação do fato escolhido pelo legislador para ser ensejador da obrigação tributária, mister ressaltar com tintas fortes que a Administração Tributária foi clara em determinar - por meio de um ato que integra a legislação tributária - como se deve realizar caracterizar a cessão de mão-de-obra, posto que tal caracterização se encontram no Regulamento da Previdência Social e nos atos normativos do INSS. Tal rito foi simplesmente ignorado pelo Auditor Fiscal responsável pelo lançamento.

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 Zanella 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"

(grifamos)

No caso em apreço, observamos que não comprovou o Fisco a existência da contratação de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra. Como visto é dever do Fisco anexar ao auto de infração o elementos de prova que embasam a constituição do crédito tributário.

Tal comprovação não pode ser realizada a posteriori, consoante expressa vedação do parágrafo 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, o que impede - de modo absoluto - a conversão em diligência nos casos de novação do lançamento, explicitando se tratar de novo lançamento, complementar ao primeiro.

Nesse sentido, forçoso reconhecer que o relatório fiscal complementar, por inovar no lançamento, ou seja, por de fato 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.

Reafirmo. O lançamento representado pela NFLD constante de fls. 2, consubstancia pelo Relatório Fiscal de folhas 29, foi tacitamente reconhecido como nulo pelo CRPS que - ao determinar a nulidade da DN e a elaboração de novo relatório fiscal que explicitasse a ocorrência do fato gerador ensejador da responsabilidade solidária prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, vigente à época - ordenou que se elaborasse novo lançamento consubstanciado em provas da existência da contratação de serviços mediante cessão de mão-de-obra.

Ocorre que tal lançamento - repito, consubstanciado no relatório fiscal aditivo - relativo às competências 09/98 a 12/98 se aperfeiçoou com a ciência do devedor em 28 de junho de 2007, fora portanto do lustro permitido pelo artigo 173, inciso I do CTN.

Logo, extinto o direito de crédito do Fisco quando do lançamento tributário representado pelo relatório fiscal aditivo.

Por via de consequência, voto por dar provimento ao recurso voluntário reconhecendo a nulidade do lançamento tributário arguída, pela ocorrência de vício material, em face da ausência de comprovação da ocorrência do fato gerador ensejador da obrigação tributária.”

Conclusão

14 - Diante do exposto, conheço do recurso e no mérito dou provimento para reconhecer a nulidade do lançamento tributário por vício material em face da ausência de comprovação da ocorrência do fato gerador.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

Processo nº 18471.001572/2008-91
Acórdão n.º **2201-004.077**

S2-C2T1
Fl. 1.188
