



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.004649/2010-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.356 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de junho de 2020
Recorrente VISCOFAN DO BRASIL SOCIEDADE COMERCIAL E IND. LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1998

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, devem prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN).

VICIO MATERIAL. NULIDADE.

Quando a descrição do fato não é suficiente para a razoável segurança de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente incerto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão da DRJ Brasília, que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Os principais aspectos do lançamento estão delineados de forma clara e elucidativa no relatório da decisão de primeira instância, o qual peço vênia para reproduzir:

Da Autuação

Trata o presente de crédito tributário exigido através do Auto de Infração nº 37.317.448-9, lavrado em 17/12/2010, relativo a contribuições devidas pela empresa à Previdência Social e ao Sat/rat, incidentes sobre a remuneração contida em nota fiscal de prestação de serviços, decorrentes da responsabilidade solidária na contratação de serviços por cessão de mão de obra, nas competências 01/1997 a 06/1997 e 08/1997 a 12/1998, no montante de R\$ 18.525,73 (dezoito mil, quinhentos e vinte e cinco reais e setenta e três centavos), consolidado em 15/12/2010.

Informa o Relatório Fiscal:

o presente Auto de Infração substitui a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 35.539.566-5, processo nº 14485.000.093/2008-47, emitida em 23/12/2002, julgada nula por vício formal pelo Acórdão nº 2213 de 09/12/2004 da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

o pedido de revisão do Acórdão nº 2213 de 09/12/2004 realizado pela DRP São Paulo - Sul não foi conhecido pelo CRPS, nos termos do Acórdão nº 1497 de 22/11/2005;

a autuação compreende o instituto da responsabilidade solidária na cessão de mão de obra, conforme determina o art. 31 e parágrafos da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.032/95;

o responsável solidário é a empresa prestadora de serviços VP SERVIÇOS ESPECIALIZADOS S/C LTDA., CNPJ 00.412.355/0001-98, com endereço à Rua Maria Antonio Prado, 160, Jardim Clarice I, Votorantim, SP;

os fatos geradores que compõem o lançamento fiscal, o qual é restrito exclusivamente aos créditos tornados nulos na NFLD nº 35.539.566-5, referem-se à remuneração de segurados empregados incluídas em nota fiscal decorrente da responsabilidade solidária por serviços prestados por cessão de mão de obra pela empresa prestadora de serviços (VP) para a empresa tomadora dos serviços (VISCOFAN) da qual não houve comprovação por parte da empresa tomadora de serviços do cumprimento das contribuições previdenciárias por parte da empresa prestadora de serviços;

a base de cálculo da contribuição previdenciária é o salário de contribuição, assim considerado a remuneração de segurado incluída em Nota Fiscal de Serviço/Fatura ou recibo relativos à contratação de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra na empresa tomadora a qual responde solidariamente com a empresa prestadora pela obrigações previdenciárias decorrentes da mão de obra colocada à sua disposição;

a prestação dos serviços ocorreu no estabelecimento filial da empresa tomadora (CNPJ 0002-38) situado na Av. Waldomiro C de Camargo, s/n, SP 79, Km 52,8, Cruz das Almas, Itu, SP, no período de 01/1997 a 06/1997 e 08/1997 a 12/1998;

em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 emitido em 29/04/2010, prorrogado por duas vezes a pedido do contribuinte, com prazo final em 15/06/2010, foram apresentadas cópias não autenticadas dos seguintes documentos relativos à empresa prestadora de serviços:

- Notas Fiscais/Faturas de Serviços para todo o período emitidas para a contratante no endereço de sua filial em Itu, indicando no campo Prestação de Serviços - Portaria ou Terceirizados, e constando no campo Discriminação: "Referente a serviços prestados, conforme demonstrativo de horas em anexo", demonstrativo que não foi apresentado;

- apresentou Guias de Recolhimento genéricas com código FPAS 515, exceto para o período 08/1997 a 12/1997, com variação de uma até 38 guias por competência. Na maior parte consta no campo Informações dados inscritos incompatíveis entre si: como o valor do salário de contribuição; nome de um único segurado e número de empregados elevado. Estas guias de recolhimento não tem vinculação com o serviço prestado e estão em desacordo com o art. 31, §§ 3º e 4º da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.032/95; não possuem nada que as vincule à empresa contratante: os valores não estão relacionados às notas fiscais e nelas não constam a razão social, CNPJ da contratante e número(s) de nota(s) fiscal(s);

através do Termo de Intimação Fiscal nº 02 emitido em 06/08/2010 o Interessado foi reintimado a apresentar o contrato com a prestadora de serviços, Livro Razão da contabilização das despesas e outras informações. Em resposta foram apresentadas algumas cópias não autenticadas de notas fiscais e a informação de estar à disposição para sanar dúvidas acerca das condições da prestação dos serviços;

em 19/10/2010 através do Termo de Intimação Fiscal nº 03 a empresa foi intimada a prestar informações sobre a contratação de serviços executados mediante cessão de mão de obra em caráter de regime temporário. Em 03/11/2010 foi solicitada dilação de prazo, deferida até 11/11/2010 a qual não foi atendida;

o objeto do presente lançamento fiscal consiste na apuração das contribuições previdenciárias devidas e não comprovadas pelas empresas tomadora e prestadora de serviços mediante cessão de mão de obra, decorrente de fato gerador advindo da responsabilidade solidária na contratação de serviços executados mediante cessão de mão de obra relativas à segurança e vigilância;

não foi comprovado pelas empresas o recolhimento das contribuições previdenciárias através de Guias de Recolhimento da Previdência Social - GRPS específicas, as quais devem ser preenchidas no campo Informações com a indicação da Razão Social, CNPJ da tomadora e a(s) nota(s) fiscal(s) a que se refere o recolhimento;

verificou-se que a contabilização dos lançamentos da despesa da empresa contratante na ação fiscal relativa à NFLD nº 35539.566-5 de 23/12/2002, referiam-se a despesas de vigilância e segurança na filial de Itu (Relatório de Fatos Geradores em anexo). A conta 7119 trazia os lançamentos referentes às notas fiscais da prestadora dos serviços de vigilância e a conta 11459, despesas de serviços de segurança;

é característica inerente a qualquer prestação de serviços por cessão de mão de obra a colocação de segurados que realizem serviços relacionados ou não diretamente com as atividades normais da empresa contratante;

foram colocados e reconhecidos pela tomadora os segurados empregados contratados para os serviços de vigilância e segurança e colocados à sua disposição, uma vez que constam citados serviços das notas fiscais e de sua contabilização;

não foram apresentadas folhas de pagamento específicas nem o contrato de prestação de serviços, bem como as guias de recolhimento apresentadas estão em desacordo com a legislação, pois não são específicas;

em consulta aos sistemas da RFB consta que a empresa prestadora não tem cobertura fiscal da contabilidade no período examinado;

os §§ 3º e 4º, do art. 31 da Lei nº 8.212/91 preceituam que para a elisão da responsabilidade solidária para os casos de prestação de serviço mediante cessão de mão de obra, a mesma somente será elidida se a prestadora comprovar o recolhimento prévio das contribuições previdenciárias, devendo elaborar folha de pagamento e guia de recolhimento específicas para a empresa tomadora de serviços e, também, que a tomadora de serviços deverá exigir do prestador, quando da quitação da Nota Fiscal/Fatura, a cópia autenticada da guia de recolhimento específica;

constata-se a ocorrência do fato gerador quanto à prestação dos serviços efetuados em cessão de mão de obra contratada pela empresa tomadora Viscofan, que responde solidariamente pela constituição do crédito previdenciário por não ter sido comprovado

o recolhimento das contribuições previdenciárias pela prestadora, incidentes sobre o salário de contribuição dos segurados empregados que prestaram serviço nas dependências da contratante na cidade de Itu;

o lançamento foi aferido de acordo com os §§ 3º e 4º, do art. 33 da Lei nº 8.212/91 e teve como base de cálculo o percentual de 40% sobre o valor bruto das notas fiscais de serviço apresentadas pela empresa tomadora.

Da Impugnação - Contribuinte Prestador de Serviços

Cientificado do lançamento fiscal em 29/12/2010 (fls. 92), o sujeito passivo VP Serviços Especializados S/C Ltda., CNPJ 00.412.355/0001-98 aos 28/01/2011 apresentou impugnação ao lançamento fiscal, acompanhada dos documentos: instrumento de Procuração; comprovante de inscrição e de situação cadastral; Contrato Social e alteração; GRPS.

Em resumo, alega o contribuinte:

Da Tempestividade - a Impugnante foi cientificada do Processo Administrativo Fiscal em 29/12/2010, uma quarta-feira, e assim, a presente impugnação está sendo ofertada dentro do prazo legal;

Da Nulidade - em nenhum momento a Impugnante foi notificada do início da fiscalização, ou mesmo para apresentar documentos em face do objeto da ação fiscal, em ofensa ao art. 5º, inc. LV da Constituição Federal, pelo que os atos praticados são nulos, pedindo-se o cancelamento dos autos de infração expedidos;

• Prescrição - os autos de infração emitidos abrangem o período 01/01/1997 a 31/12/1998, sendo o Termo de Início da Fiscalização datado de 22/03/2010. O prazo prescricional em sede de matéria tributária/fiscal é de 10 (dez) anos. Portanto, estão atingidos pelo manto da prescrição quaisquer valores a serem discutidos anteriores a 22/03/2000;

No Mérito - ao contrário do que indicou a Auditora Fiscal os valores tidos como não recolhidos foram sim, correta e mensalmente recolhidos, conforme documentos que acompanham a presente, razão pela qual pede o cancelamento de todos os autos de infração emitidos neste procedimento fiscal;

Do Pedido - ante o exposto, pede a decretação da nulidade de todos os atos praticados deste de início das intimações, haja vista a ausência de intimação da Impugnante, bem como a declaração e o reconhecimento da prescrição do direito a quaisquer valores, se devidos, anteriores a 22/03/2000;

requer, ainda, o reconhecimento expresso de que os valores tidos como não recolhidos estão comprovados como pagos e corretos pelos documentos que acompanham a presente, determinando-se o cancelamento de todos os autos de infração expedidos neste processo administrativo fiscal.

Da Impugnação - Contribuinte Tomador de Serviços

Cientificado do lançamento fiscal em 28/12/2010 (fls. 93), o sujeito passivo aos 27/01/2011 apresentou impugnação ao lançamento fiscal, acompanhada dos documentos: instrumento de Procuração; Contrato Social; Cartão do CNPJ; peças do presente Auto de Infração; peças da NFLD 35.539.566-5; comprovante de recebimento do Auto de Infração; documentos comprobatórios do recolhimento das contribuições previdenciárias (notas fiscais e GRPS).

contribuinte:

Após descrição dos fatos que ensejaram o lançamento, em resumo, alega o

Da Tempestividade

a Impugnante foi intimada acerca da lavratura do Auto de Infração em comento no dia 28 de dezembro de 2010, constatando-se que possui até o dia 27 de janeiro de 2011 para ingressar com sua Impugnação, o que demonstra a tempestividade da presente;

Da Decadência desde o Primeiro Lançamento Fiscal

com a edição Súmula Vinculante 08 pelo STF não cabe mais a discussão do prazo decadencial dos débitos de natureza previdenciária, já que o Supremo Tribunal Federal assentou o entendimento de que tal prazo é de 05 (cinco) anos, nos termos do Código Tributário Nacional, e não de 10 (dez) anos, tal qual disposto na Lei nº 8.212/1991;

tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial das contribuições previdenciárias possui como termo inicial a ocorrência do fato gerador, de acordo com o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional;

em decorrência de os fatos geradores objeto do presente questionamento administrativo terem ocorrido nos meses de janeiro a junho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 1997; e de janeiro a dezembro de 1998, e levando em consideração a edição da Súmula Vinculante nº 08 do STF, a qual deve ser observada, inclusive, pela Administração Pública, infere-se que decaiu o direito de a Receita Federal do Brasil proceder à lavratura do Auto de Infração em relação aos meses de competência de janeiro a novembro de 1997, estando o Fisco impedido de cobrar da Impugnante as parcelas supostamente devidas no que toca a esse lapso temporal;

Da Decadência no Segundo Lançamento Fiscal

transcorrido o lapso temporal de 05 (cinco) anos entre a decisão definitiva na esfera administrativa que declarou determinado lançamento tributário nulo por vício formal e a constituição de novo Auto de Infração, extinto estará o direito do Fisco de proceder a novo lançamento tributário, haja vista a ocorrência de decadência.

após o esgotamento do trâmite da NFLD nº 35.539.566-5, sobreveio, em 31 de agosto de 2005, decisão final proferida na esfera administrativa por meio da qual restou anulada a NFLD. No entanto, em 28 de dezembro de 2010, ou seja, há mais de 05 (cinco) anos da decretação de nulidade da NFLD nº 35.539.566-5, a Receita Federal do Brasil lavrou em face da Impugnante o presente Auto de Infração;

em decorrência da inércia do Fisco, há que se reconhecer a perda do direito de lançar os valores insertos no presente Auto de Infração, uma vez que a constituição do crédito se deu em prazo superior ao que o artigo 173, II do Código Tributário Nacional faz menção, de modo que o crédito tributário em discussão deverá ser extinto com fulcro no artigo 156, V do Código Tributário Nacional, e o presente Auto de Infração cancelado;

Do Recolhimento das Contribuições pela Empresa Prestadora de Serviços

independentemente da prévia fiscalização da empresa prestadora de serviços, suposta devedora principal das parcelas objeto de cobrança administrativa, ou até mesmo de simples averiguação perante os registros do extinto Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), a Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil autuou a Impugnante pelo simples fato dessa não ter apresentado cópia das guias de recolhimento das contribuições previdenciárias, cujo recolhimento, frise-se, era de exclusiva e única responsabilidade da empresa cedente de mão-de-obra;

em decorrência desse procedimento, pretende a Receita Federal do Brasil cobrar da Impugnante parcelas a título de contribuição previdenciária que já foram devidamente recolhidas pela empresa VP Serviços Especializados S/C Ltda. (devedora principal), conforme atestam as Guias de Recolhimento da Previdência Social (GRPS) anexadas à presente Defesa Administrativa (Doc. 09), as quais comprovam o recolhimento dessa exação correspondente à cessão de mão-de-obra que foi cedida Impugnante pela empresa prestadora de serviço acima mencionada;

Dos Limites da Responsabilidade Solidária

do art. 264 do Código Civil extrai-se que a solidariedade passiva ocorre quando mais de um devedor concorre pelo montante total da dívida já devidamente configurada, de modo a permitir que a obrigação possa ser imputada a um dos devedores solidários. Percebe-se ser condição *sine qua non* à imputação da responsabilidade solidária a configuração prévia e exata da obrigação previdenciária. Ou seja, o instituto da responsabilidade solidária só poderia ser aplicado após a constituição da obrigação;

desse modo, só poderia ser imputada a responsabilidade da Impugnante pelo pagamento das contribuições previdenciárias objeto de discussão administrativa após a comprovação de seu inadimplemento por parte do devedor principal, empresa VP Serviços Especializados S/C Ltda., que é a pessoa jurídica competente para promover o recolhimento das contribuições previdenciárias, e não por mera disposição legal autorizadora da imposição da solidariedade;

competiria ao agente atuante, previamente à lavratura de Auto de Infração em face da Impugnante, empreender fiscalização perante a empresa prestadora de serviços, a fim de averiguar a existência ou não de crédito tributário a ser adimplido, e não simplesmente cobrar suposta dívida tributária da Impugnante com fulcro na não apresentação por essa, a qual, frise-se, não é a responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias, das Guias de Recolhimento da Previdência Social;

a atuação da Impugnante com fulcro em sua responsabilidade solidária mostra-se de todo insubsistente, posto que embasada em mera obrigação acessória de exibição das GRPS, sem que ao menos tenha sido verificado o recolhimento das contribuições pela empresa prestadora de serviços. Pode-se até exigir tributo já pago, em completa afronta ao sistema tributário nacional, que rejeita o *bis in idem*;

enquanto não afastada a possibilidade de a obrigação principal ter sido adimplida por aquele que tem relação direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (contribuinte prestador de serviço) não pode ser a Impugnante (devedora solidária) responsabilizada pelo recolhimento das referidas contribuições;

em consonância com o princípio da verdade material, bem como com o princípio inquisitório, que norteia a atividade da Administração Pública, ambos decorrentes do princípio da estrita legalidade, a Impugnante pugna pela conversão deste julgado em diligência, a fim de que a autoridade competente se prontifique a realizar a devida fiscalização junto à empresa VP Serviços Especializados S/C Ltda., de modo a constatar a efetiva existência ou não de crédito previdenciário;

Da Impossibilidade de Arbitramento do Salário de Contribuição

a agente fazendária, ao invés de efetuar a fiscalização devida, para fins de apurar o salário de contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias, preferiu arbitrar percentual sobre o valor bruto das notas fiscais dos serviços prestados à Impugnante, com base em ato administrativo do Diretor de Arrecadação e Fiscalização do INSS, Ordem de Serviço nº 176/97, em clara afronta aos princípios da legalidade e da tipicidade tributária;

observa-se que a estipulação da porcentagem para aferir o salário de contribuição, por meio de ato administrativo, contraria frontalmente o art. 150, inc. I da Constituição Federal, pois somente por intermédio de lei poderiam ser fixados os elementos da obrigação tributária, a hipótese de incidência e, especialmente a caracterização do sujeito passivo, a alíquota e a definição da base de cálculo;

o suposto fundamento legal para a edição da malfadada ordem de serviço, qual seja, o artigo 33 da Lei nº 8.212/91 e seu § 3º em nenhum momento estabelecem o percentual a ser aplicado, nem tampouco conferem competência para que textos de hierarquia inferior o façam. Mesmo se assim o fizesse, estaria agindo contrariamente com a Constituição Federal, ante a indelegabilidade da competência tributária admitida pelo nosso ordenamento jurídico, disposta no art. 7º do Código Tributário Nacional;

conclui-se que ao invés de arbitrar percentual sobre a nota fiscal, a autoridade competente deveria, com fulcro no artigo 142 do Código Tributário Nacional, realizar investigação perante a empresa prestadora de serviço, a fim de aferir a real porcentagem da nota fiscal que se refere ao salário de contribuição e não, como o fez, simplesmente imputar valores que não espelham a realidade;

Do Pedido

a decretação de extinção do crédito tributário correspondente aos fatos geradores ocorridos entre os meses de janeiro e novembro de 1997, haja vista o decurso do prazo

de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador para o Fisco proceder ao lançamento tributário em relação ao período acima mencionado;

na hipótese de não se acatar tal pleito, da mesma forma deverá haver a decretação de extinção do crédito tributário objeto de questionamento administrativo, haja vista a perda do direito do Fisco em lavrar o presente Auto de Infração, uma vez que, entre a data da decisão que declarou nula a NFLD nº 35.539.566-5 por existência de vício formal (31 de agosto de 2005) e a data da lavratura do Auto de Infração em discussão (28 de dezembro de 2010), houve o transcurso de mais de 05 (cinco) anos, o que caracteriza a ocorrência de decadência, nos termos do art. 173, inc. II do Código Tributário Nacional;

na hipótese de não se acatar as alegações de decadência, requer-se a conversão do presente julgado em diligência, a fim de que a Receita Federal do Brasil promova a fiscalização da empresa prestadora de serviços VP Serviços Especializados S/C Ltda., única responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias exigidas, de modo a comprovar a efetiva existência do crédito previdenciário objeto do presente Auto de Infração;

na hipótese de não se atender aos pleitos formulados acima, da mesma forma a presente discussão administrativa não deverá prevalecer, seja em decorrência de os valores objeto de cobrança administrativa terem sido devidamente recolhidos aos cofres públicos federais; seja em razão da impossibilidade de imputação de responsabilidade solidária à Impugnante antes da devida averiguação do descumprimento da legislação previdenciária por parte do prestador de serviços; seja, ainda, por força da impossibilidade jurídica de aferição de eventual débito previdenciário por meio do arbitramento do salário de contribuição.

A decisão de primeira instância restou ementada nos termos abaixo:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. Em se tratando de lançamento de ofício, aplica-se o disposto no inc. I, do art. 173 do Código Tributário Nacional, que determina seja o prazo decadencial de cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. PRAZO DECADENCIAL. O prazo para constituição de novo lançamento extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ELISÃO. Para eximir-se da responsabilidade solidária o contribuinte tomador de serviços deve exigir da empresa prestadora de serviços cópia autenticada da guia de recolhimento específica das contribuições relativas aos trabalhadores cedidos em regime de cessão de mão de obra, devidamente vinculada às respectivas notas fiscais de prestação de serviço, acompanhada de cópia da folha de pagamento também específica para os trabalhadores que prestaram serviços ao tomador.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO NO TOMADOR DE SERVIÇOS. DILIGÊNCIA FISCAL. INDEFERIMENTO. 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, não se fazendo necessária a realização de diligência fiscal prévia junto a empresa prestadora de serviços.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. AFERIÇÃO DA REMUNERAÇÃO. PERCENTUAL DE MÃO DE OBRA. LEGALIDADE. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação contendo informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira, os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil podem lançar de ofício a importância que reputarem devida, cabendo à empresa, o ônus da prova em contrário.

Para fins de aferição, a remuneração da mão de obra utilizada na prestação de serviços mediante cessão de mão de obra corresponde, no mínimo, ao percentual de 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

A expedição de norma infra legal a fim de regular o procedimento de arbitramento da base de cálculo e da contribuição devida pelo segurado, autorizada pela lei ordinária, não caracteriza ofensa ao princípio da legalidade.

CONSTITUCIONALIDADE. APRECIACÃO. VEDAÇÃO. No âmbito do processo administrativo fiscal é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação de normas legais e infra legais sob fundamento de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade.

Cientificado do inteiro teor da decisão em 28/11/2014, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, tempestivamente, em 23/12/2014, reiterando as mesmas razões aduzidas por ocasião do protocolo da peça impugnatória.

Voto

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Decadência

De início, deve ser ressaltado, consoante registro feito no relatório da presente decisão que se trata de NFLD substitutiva de um outro lançamento que foi anulado por vício formal.

Assim, necessário perquirir acerca do vício que motivou a nulidade do lançamento anterior. De acordo com os apontamentos da decisão recorrida, o então Conselho de Recursos da Previdência Social, apontou o vício como de natureza formal, nos termos do seguinte excerto da decisão de piso:

De acordo com o Relatório Fiscal, o crédito tributário foi constituído em substituição à NFLD Debcad nº 35.539.566-5, processo nº 14485.000.093/2008-47, julgada nula por vício formal, nos termos do Acórdão nº 2213 de 09/12/2004 da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS.

Adentrando no teor da mencionada decisão, verifica-se que a decisão foi anulada por foi por cerceamento ao direito de defesa, em decorrência da ausência da caracterização da cessão de mão de obra.

Ora, a ausência da caracterização da cessão de mão de obra é vício relacionado à própria verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, pertencendo

ao núcleo material do lançamento, uma vez que sem esta caracterização, não há que se falar na solidariedade prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91.

A jurisprudência deste CARF, No julgamento do acórdão nº 2301-005.022, de 10/05/2007, da lavra do Conselheiro Júlio César Vieira Gomes, firmou entendimento no sentido de que quando a descrição do fato não é suficiente para razoável segurança de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente incerto, e o vício dessa natureza é material.

Por oportuno, transcrevo abaixo excertos da mencionada decisão:

Vício material

Quanto à natureza do vício insanável, no Código Tributário Nacional há regra expressa de decadência quando da reconstituição de lançamento declarado nulo por vício formal. Daí a relevância e finalidade da qualificação dos vícios que sejam identificados nos processos administrativos fiscais:

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

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

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ou seja, somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício formal; do que me leva a crer que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterrupção, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, para a finalidade deste trabalho, é mais razoável que se identifique o conceito de vício formal, e assim por exclusão se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos, do que procurar dissecá-los, um por um, ou mesmo conceituar o que se entenda por vício material.

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.¹ Segundo seu magistério, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. É um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas

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

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de vício material:

“[..*JRECURSO* *EX OFFICIO* - *NULIDADE DO*

LANÇAMENTO - VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]”

(7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes - Recurso nº

129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o vício material do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração.

Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Abstraindo-se da denominação que se possa atribuir à falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, o que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador (*vício material*) junto com equívocos e omissões na qualificação do

autuado, do dispositivo legal, da data e horário da lavratura, apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu (*vício formal*). Nesse sentido:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INEXISTÊNCIA - Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. (Acórdão nº 108-08.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Código Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, anulado por simples vício na formalização.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através da forma válida. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas.

No presente caso, o vício está na própria verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, o que pertence ao núcleo material da autuação.

Destarte, entendo que o vício que anulou o presente lançamento é de natureza material, diferentemente do que entendeu o então Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS).

Após a Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal - STF, que declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido da imprescindibilidade de pagamento parcial do tributo para que seja aplicada a regra decadencial do artigo 150, §4º do CTN, o CARF sumulou o entendimento acerca do que se entende por pagamento parcial para fins de aplicação da regra decadencial. De acordo com a Súmula nº 99, considera-se que houve pagamento parcial ainda quando os recolhimentos efetuados não se refiram à parcela remuneratória objeto do lançamento:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Em face do reconhecimento do vício material na nulidade do primeiro lançamento e, considerando que a competência mais antiga do lançamento é 12/1998, bem como o fato de que a ciência da presente se deu no início de 2011, resta patente que o crédito tributário em discussão está fulminado pela decadência, por qualquer uma das regras de contagem insertas no Codex tributário.

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra