



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10945.002285/2008-72
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-007.993 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 19 de junho de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MUNICIPIO DE SANTA TEREZINHA DE ITAIPU

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 31/12/2003

LANÇAMENTO. RETENÇÃO. INSUFICIÊNCIA DE MOTIVAÇÃO.
RECONHECIMENTO DE VÍCIO. NATUREZA FORMAL.

Na eventualidade de insuficiência de motivação para fundamentar a retenção, uma vez reconhecida a existência de vício, esse deve ser considerado como de natureza formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes (relatora), Patrícia da Silva, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2402-002.196, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de Auto de Infração no montante de R\$ 196.677,66 (atualizados até a data do lançamento), lavrado em 26/09/2008 contra o sujeito passivo, para constituição do crédito relativo a contribuições destinadas à seguridade social, correspondentes a 11% incidentes sobre notas fiscais emitidas por empresas prestadoras de serviço mediante cessão de mão de obra, que o contribuinte deveria ter retido dessas notas e recolhido à seguridade social, na forma imposta pelo art. 31 da Lei 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei n.º 9.711, de 1998 e posteriormente alterada pela Lei n.º 11.488, de 2007.

O Contribuinte apresentou a impugnação, à fl. 864/885.

A DRJ/SDR, às fls. 892/911, julgou pela improcedência da impugnação apresentada.

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 914/937.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento **DEU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para excluir do lançamento os valores relativos aos prestadores de serviços para os quais não restou comprovada a cessão de mão-de-obra. **Justificou que a fundamentação constante do relatório fiscal foi tão carente de argumentos e de demonstração da ocorrência do fato gerador que não permitiu nem mesmo ao julgador a perfeita compreensão dos fundamentos da fiscalização para entender necessário o lançamento. Em verdade, para que fosse possível fazê-lo, o julgador nessa oportunidade, ao invés de levar a efeito a sua típica função julgadora, realizaria a função que deveria ter sido levada a efeito pela auditoria fiscal, o que não é possível.** A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 31/12/2006

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. NECESSIDADE. ÔNUS DA FISCALIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR DAS CONTRIBUIÇÕES. NULIDADE. A fiscalização tem o ônus-dever de demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas na NFLD. No presente caso, em se tratando de serviços prestados mediante a cessão de mão-de-obra, deve o

relatório fiscal conter toda a fundamentação de fato e de direito que possa permitir ao contribuinte exercer o seu direito à ampla defesa e ao contraditório. A mera juntada dos documentos que o Fisco entende sejam aptos a justificar o lançamento, sem que o relatório fiscal justifique as conclusões da fiscalização no sentido de ter ou não havido o recolhimento parcial de valores tidos como devidos, cerceia o direito de defesa da parte, motivo pelo qual deve ser anulado o lançamento.

Recurso Provido em Parte.

Às fls. 940/951, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **vício formal versus vício material**. Alegou a União verificar-se, de plano, a semelhança das questões fáticas ali envolvidas, tendo em vista que, em todos os casos, houve uma descrição deficiente no relatório fiscal de modo a efetivamente demonstrar a ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas. Entretanto, em que pese tenham enfrentado situações semelhantes, os acórdãos cotejados chegam a conclusões inteiramente distintas. Isso porque, enquanto o **acórdão recorrido pelo provimento parcial do recurso voluntário em relação aos valores relativos aos prestadores de serviços para os quais não se comprovou a cessão de mão de obra, como se o motivo da autuação nunca tivesse existido, os acórdãos paradigmas entenderam que tais vícios na caracterização do fato gerador somente acarretam a nulidade do lançamento e ainda assim por vício formal**. Com efeito, a **Turma a quo** entendeu por prover parcialmente o recurso voluntário “para exclusão dos valores relativos aos prestadores de serviços para os quais não se comprovou a cessão de mão de obra”, **alegando não estar caracterizada de forma satisfatória, no relatório fiscal do lançamento, a efetiva ocorrência de cessão de mão de obra, ou seja, a completa descrição do fato gerador. Os acórdãos paradigmas, por outro lado, analisaram a questão sob ótica diversa, entendendo que no caso de o Relatório Fiscal não demonstrar de forma clara e precisa, todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário e descrevendo de forma completa o fato gerador deve-se anular o lançamento por vício formal**.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, às fls. 975/977, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação à seguinte matéria: **vício formal versus vício material**.

Cientificado o Contribuinte à fl. 980.

A DRJ, às fls. 981/983, apontou contradição em relação ao fundamento do Acórdão proferido pela 2ª Turma *a quo*, requerendo sua manifestação.

Às fls. 987/991, 2ª Turma da 4ª Câmara do CARF acolheu os Embargos e **DEU PARCIAL PROVIMENTO** para re-ratificar a decisão proferida pela Turma Ordinária, passando a constar a seguinte disposição: **“Ante todo o exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para excluir do lançamento os valores relativos a todos os prestadores de serviços indicados no relatório fiscal da infração.”**

Às fls. 993/994, a Fazenda Nacional ratificou o Recurso Especial, requerendo apenas que fizesse as devidas correlações com a nova redação do Acórdão recorrido.

Cientificado novamente o Contribuinte à fl. 1000, os autos vieram conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se de Auto de Infração no montante de R\$ 196.677,66 (atualizados até a data do lançamento), lavrado em 26/09/2008 contra o sujeito passivo, para constituição do crédito relativo a contribuições destinadas à seguridade social, correspondentes a 11% incidentes sobre notas fiscais emitidas por empresas prestadoras de serviço mediante cessão de mão de obra, que o contribuinte deveria ter retido dessas notas e recolhido à seguridade social, na forma imposta pelo art. 31 da Lei 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei n.º 9.711, de 1998 e posteriormente alterada pela Lei n.º 11.488, de 2007.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a seguinte divergência: **vício formal versus vício material**.

Para o melhor deslinde da questão é importante observar a questão de prova bem delimitada e decidida pelo acórdão do colegiado *a quo*:

Pois bem, da análise dos demais fundamentos constantes no relatório fiscal, não se vislumbra nem mesmo a indicação de quais foram as empresas ou notas fiscais de prestação de serviços que a fiscalização apurou não terem sido objeto da retenção pelo seu valor total ou a menor, ou mesmo a descrição dos motivos que demonstram as divergências apuradas nas bases de cálculo e que ensejaram as divergências encontradas.

Nessa mesma linha, a meu ver, também deixou de ser demonstrado quais são as empresas que efetivamente prestaram os serviços mediante a cessão de mão-de-obra, apta a atrair a obrigatoriedade da retenção de 11% conforme determinado pela Lei 8.212/91.

O relatório fiscal sequer indicou qual foi o serviço prestado por cada uma das empresas, ao menos fazendo a correlação com o rol de serviços indicados na Lei 8.212/91 e no próprio Decreto 3.048/99, os quais elencam alguns serviços que, por sua natureza, devam ser considerados como prestados mediante a cessão de mão-de-obra.

Entretanto, a meu ver, nem mesmo a simples indicação de que o serviço está indicado como prestado mediante a cessão de mão-de-obra, seja pela Lei, seja pelo Decreto, retira a necessidade de o fiscal agir em conformidade com o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, demonstrando a efetiva

ocorrência do fato gerador da contribuição, mediante a caracterização clara e precisa da presença da cessão de mão-de-obra na prestação dos serviços.

Entretanto, nem mesmo isso levou a efeito a fiscalização. No caso dos autos, simplesmente foi apontado no sucinto relatório fiscal que a fiscalização apurou casos nos quais não fora efetuada a retenção e outros casos, nos quais a retenção foi a menor. Ora, mas em que casos. Da simples leitura do relatório fiscal não há possibilidades ou mesmo meios indicativos e conclusivos de quais foram os elementos considerados para que tal conclusão fosse tomada pela fiscalização.

O que fez a fiscalização, a meu ver, foi deixar de fundamentar a contento, no relatório fiscal, que é o documento pelo qual tem o autuante a obrigação de fundamentar o lançamento e ali apontar circunstanciadamente todos os fundamentos de fato e de direito que justifiquem a imposição fiscal, de modo a garantir ao contribuinte o pleno exercício de seu direito de defesa, dando-lhe ciência daquilo o que deve se defender.

E a meu ver, no caso dos autos nada disso foi levado a efeito, ainda mais num caso em que se envolve a caracterização de mão de obra sobre serviços prestados por mais de 70 (setenta) empresas.

O fiscal nem mesmo apontou no relatório fiscal quais foram as notas fiscais em que verificou a ausência total de recolhimento e as notas em que verificou a parcialidade de recolhimentos. Simplesmente fez juntar ao mesmo a documentação que analisou para efetuar o lançamento, sem fazer qualquer pontual alusão a esta no relatório fiscal. Ora, ao contribuinte não é dado a se defender da documentação que apresentou ao fisco, pois essa é de sua propriedade, mas sim dos fundamentos que a fiscalização entendeu que da análise de referida documentação eram aptos a justificar o lançamento. E tais fundamentos, devem constar expressa e claramente no relatório fiscal da infração.

Exatamente pelo fato de serem várias as notas fiscais e contratos analisados, é que mais ainda deveria a fiscalização pormenorizar no relatório fiscal a sua atuação e a necessidade da imposição fiscal sobre cada um dos recolhimentos que entendeu a menor ou não efetuados.

A caracterização da cessão de mão-de-obra, a meu ver, não está devidamente levada a efeito no presente caso, merecendo o lançamento ser anulado, uma vez que restou cerceado o direito de defesa da recorrente e violado aquilo o que disposto no art. 142 do CTN, a seguir:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. A fundamentação constante do relatório fiscal é tão carente de argumentos e demonstração da ocorrência do fato gerador que não permite nem mesmo ao julgador a perfeita

compreensão dos fundamentos da fiscalização para entender necessário o lançamento.

Em verdade, para que fosse possível fazê-lo, o julgador nessa oportunidade, ao invés de levar a efeito a sua típica função julgadora, realizaria a função que deveria ter sido levada a efeito pela auditoria fiscal, o que não é possível.

*Ante todo o exposto, voto no sentido de **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso para excluir do lançamento os valores relativos aos prestadores de serviços para os quais não restou comprovada a cessão de mão-de-obra.*

A Fazenda Nacional argumenta que o correto seria, nos mesmos termos do paradigma, **anular o lançamento em face de deficiência na atividade da autoridade fiscal**, conceituando, entretanto, tal **vício como formal**, permitirá o reinício do prazo para lançamento, nos termos do art. 173, II, do CTN (relançamento).

Não assiste razão neste caso a Recorrente Fazenda Nacional, a descrição deficiente do fato gerador é vício de natureza material, pois fere de forma grave os requisitos de constituição válida do lançamento fiscal.

No caso em apreço **a cessão de mão de obra deveria ser claramente comprovada, a fim de que sua consequente inclusão na folha de pagamentos como fato gerador de contribuição previdenciária possa ser exigida. Desse modo, resta patente a impossibilidade de relançamento com os elementos constantes nos autos, infringindo frontalmente o capitulado no artigo 142, do CTN.**

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado

Não obstante as considerações trazidas no voto da i. Relatora, delas divirjo pelas razões de fato e de direito que exponho a seguir.

No presente caso, tem-se lançamento relativo a contribuições sociais em virtude de o Sujeito Passivo ter deixado de arrecadar, mediante retenção, o percentual equivalente a 11% (onze por cento) em razão da contratação de serviços executados mediante cessão de mão de obra/empreitada, inclusive na construção civil, na forma da legislação previdenciária.

Ao Recurso Voluntário foi dado parcial provimento para excluir do lançamento os valores relativos aos prestadores de serviços para os quais, sob a ótica do Colegiado *a quo*, não restou comprovada a cessão de mão-de-obra, o que, nos termos do acórdão de embargos que

integra a decisão, corresponderia “*a todos os prestadores de serviços indicados no relatório fiscal da infração*”.

De acordo com o acórdão de recurso voluntário, não consta do Relatório Fiscal “*a indicação de quais foram as empresas ou notas fiscais de prestação de serviços que a fiscalização apurou não terem sido objeto da retenção pelo seu valor total ou a menor, ou mesmo a descrição dos motivos que demonstram as divergências apuradas nas bases de cálculo e que ensejaram as divergências encontradas*”.

Assim, não teria restado demonstrado quais as empresas que efetivamente prestaram os serviços mediante a cessão de mão-de-obra apta a atrair a obrigatoriedade da retenção de 11%, conforme determinado pela Lei 8.212/1991. Ainda segundo o julgado recorrido:

O relatório fiscal sequer indicou qual foi o serviço prestado por cada uma das empresas, ao menos fazendo a correlação com o rol de serviços indicados na Lei 8.212/91 e no próprio Decreto 3.048/99, os quais elencam alguns serviços que, por sua natureza, devam ser considerados como prestados mediante a cessão de mão-de-obra.

A despeito dos argumentos suscitados nas decisões desafiadas, tem-se que o lançamento encontra-se adequadamente fundamentado, visto que o Relatório Fiscal (fls. 363/379) descreve de forma clara e objetiva os fatos que levaram à constituição do crédito tributário, que consiste na contratação de serviços sem destaque ou retenção dos valores que deveriam ser recolhidos à Previdência Social ou que foram recolhidos em percentuais inferiores ao previsto nas normas de regência.

Quanto à enumeração das empresas e dos documentos fiscais de prestação de serviços que a fiscalização apurou não terem sido objeto da retenção ou daqueles documentos em que a retenção foi efetuada em valores inferiores aos devidos, a planilha de fls 368/379 indica de forma detalhada, além do número das notas fiscais ou recibos de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção, a retenção devida, a retenção efetuada (nos casos em que houve retenção a menor) e a diferença apurada. Há ainda na citada planilha a indicação dos prestadores de serviços, bem assim de seu CNPJ, e a descrição dos serviços executados, não havendo como conferir razão ao Colegiado Ordinário quanto aos argumentos apresentados em sentido diverso.

Por outro lado, carece de razão afirmação inserta no acórdão recorrido a respeito da necessidade de se fazer correlação dos serviços prestados com o rol de serviços referido na Lei n.º 8.212/1991 ou no Decreto n.º 3.048/1999. Ora, uma vez que, como dito acima, os serviços objeto de cada nota fiscal ou recibo encontram-se descritos na planilha de fls 368/379, e estando os dispositivos legais que tratam da obrigatoriedade de retenção e que listam os serviços a ela sujeitos devidamente relacionados no documento denominado “FLD – Fundamentos Legais do Débito” (fls. 339/340), não merece acolhida o argumento contido na decisão vergastada de que não foi garantido ao contribuinte o pleno exercício de seu direito de defesa.

Convém ressaltar que, além de ter exercido satisfatoriamente o direito à ampla defesa e ao contraditório, o Contribuinte, em momento algum, suscitou qualquer prejuízo em razão do disposto no Relatório Fiscal ou em quaisquer dos outros documentos que integram a presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, sendo tais argumentos suscitados de ofício pelo julgador *a quo*, o que, com a devida vênia, entendo inapropriado.

Dito isso, não vejo qualquer mácula apta a contaminar a lançamento por vício de nulidade, muito menos para que esse seja anulado por vício de natureza material. Do mesmo modo entendo que o crédito foi constituídos em estrita observância ao art. 142 do CTN.

Contudo, conquanto a Fazenda Nacional tenha também pleiteado a manutenção da autuação na sua integralidade, fato é que os paradigmas apresentados veiculam decisões que anularam lançamentos a eles relativos por vício de índole formal.

Em virtude disso, verifica-se impossibilitado a esta CSRF emitir juízo que ultrapasse os limites referidos nos paradigmas trazidos a cotejo, ou seja, resta ao Colegiado tão-somente reclassificar o vício, reconhecendo ser esse de natureza formal, consoante argumentos contidos na parte da peça recursal denominada “Dos Fundamentos para Reforma do Acórdão Recorrido”.

Conclusão

Ante o exposto conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento para reclassificar o vício como de natureza formal

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho