



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10945.007208/2007-28  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-009.192 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 22 de outubro de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MUNICIPIO DE ITAIPULANDIA

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

A divergência somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, tendo em vista interpretações distintas conferidas à legislação tributária. Não se conhece de Recurso Especial de quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado(a)), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ana Paula Fernandes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcelo Milton da Silva Risso.

### **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2401-01.820, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 12 de maio de 2011, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 932:

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO RETENÇÃO DOS 11% CARACTERIZADA A CESSÃO DE MÃO DE

OBRA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. . FALTA CARACTERIZAÇÃO DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA OU AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO ERRO NA BASE DE CÁLCULO. RELATÓRIO INCOMPLETO. NULIDADE.

O instituto da retenção de 11% está previsto no art. 31 da Lei n.º 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n.º 9.711/1998.

O órgão previdenciário aponta que a recorrente deveria ter efetuado a retenção, entretanto não indicou no relatório fiscal os fundamentos para enquadrar os serviços prestados como sujeitos à retenção de 11% e para os casos de diferença de retenção não indica o erro cometido quanto a redução da base de materiais.

A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto n.º 70.235). A descrição implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo ter os elementos suficientes para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do Fisco. De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova produzida no processo é a verdade possível, isto é, aquela suficiente para o convencimento do juízo.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO RETENÇÃO DOS 11% DIFERENÇA DE RETENÇÃO SOBRE SERVIÇO DE COLETA DE LIXO NÃO IMPUGNAÇÃO EXPRESSA DOS FATOS GERADORES DF

As empresas prestadoras de serviços de coleta de lixo doméstico, são sujeitas ao adicional de 2% (11% +2% = 13%) na retenção em decorrência dos riscos ambientais do trabalho (aposentadoria especial aos 25 anos).

A não impugnação expressa dos fatos geradores objeto do lançamento importa em renúncia e conseqüente concordância com os termos da NFLD.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2006

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

É nulo, por vício material, o Relatório Fiscal que não demonstra de forma clara e precisa todas as circunstâncias em que ocorreram os fatos geradores, bem como, os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito tributário, de forma a possibilitar ao contribuinte o pleno direito à ampla defesa e ao contraditório.

Com o fim de integrar a decisão mencionada, foram opostos embargos de declaração que acolhidos deram ensejo à seguinte ementa:

EMBARGOS CONTRADIÇÃO PROPOSITURA PELA  
PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL.

Existindo omissão no acórdão face a não apreciação do recurso de ofício, a questão deve ser apreciada sanando a falta apontada.

PERÍODO ATINGINDO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL SÚMULA VINCULANTE STF.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos: “Súmula Vinculante n.º 8 – São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Tratando-se de diferença de contribuições correto o posicionamento adotado pelo julgador que aplicou a decadência a luz do art. 150, §4º do CTN.

Embargos Acolhidos.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 965 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 975 e seguintes, para **rediscutir a natureza do vício (formal ou material)**.

Em seu **recurso, aduz o Recorrente**, em síntese, que:

- a) tem-se que um lançamento tributário anulado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura;
- b) a decisão ora recorrida anulou o lançamento por imprecisa descrição dos fatos geradores. Ocorre que este *é* um dos itens que os preceptivos acima transcritos determinam que, obrigatoriamente, deve constar do instrumento de constituição do crédito;
- c) o vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, a toda vista, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu. Contudo não foi essa a premissa adotada pelo acórdão recorrido;
- d) conclui-se que o acórdão recorrido mostra-se inadequado ao afirmar que o referido equívoco constitui vício material, eis que se trata de elemento de exteriorização do ato administrativo, portanto, vício formal.

Intimada, a Recorrida não apresentou contrarrazões, consoante consta do Despacho de fls. 987.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

### 1. Do conhecimento

Como narrado, a matéria admitida para a análise por essa Câmara Superior foi a **natureza do vício identificado no lançamento**.

No que se refere ao conhecimento do recurso, faz-se necessário avaliar a demonstração da divergência suscitada. Com esse fito, transcrevo abaixo trechos do acórdão recorrido e dos acórdãos paradigmas:

ACÓRDÃO RECORRIDO	ACÓRDÃO PARADIGMA N. 301-31.801
<p>RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE. É nulo, por vício material, o Relatório Fiscal que <u>não demonstra de forma clara e precisa todas as circunstâncias em que ocorreram os fatos geradores, bem como, os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito tributário, de forma a possibilitar ao contribuinte o pleno direito à ampla defesa e ao contraditório.</u> (...). Malgrado a excelente fundamentação apresentada pela</p>	<p>PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. O descumprimento de requisitos essenciais do lançamento <b>como omissão dos fundamentos pelos quais estão sendo exigidos os tributos e aplicadas as multas e acréscimos legais, além da falta da prévia intimação</b> estabelecida na legislação específica, tudo em 010 contradição ao disposto no art. 142, do CTN e nos art. 11 e 59, do Decreto 70.235/72, autorizam a declaração de nulidade desse lançamento <b>por vício formal</b>.</p>

Conselheira Relatora, ousou discordar do tipo de vício que inquina de nulidade os levantamentos apontados no seu voto. Do qual transcrevo excerto que trata das máculas do lançamento que provocam a nulificação do mesmo:

*Quanto a este ponto, entendo que razão em parte assiste ao recorrente no sentido que não é possível identificar se os serviços encontram-se sujeitos a retenção, nem tampouco o porque foram incorretas as deduções de materiais, uma vez que o relatório fiscal, não demonstrou a devida para os casos em que não ocorreu retenção tratar-se de cessão ou empreitada, e em relação a base de cálculo menor, resumiu-se a indicar o descumprimento dos art. 150 e 151 da IN 03. São dezenas de levantamentos, fls. 04 a 259, mas, não é possível identificá-los, nem mesmo por tipo de serviço, o que acaba cerceando o direito de defesa.*

Da transcrição acima possível se inferir que no lançamento, que diz respeito a exigência da retenção da contribuição correspondente a 11% da nota fiscal/fatura de prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra, a Autoridade Lançadora deixou de demonstrar precisamente qual a modalidade de serviço foi prestada na espécie, bem como, a metodologia para aferição da base tributável.

Em razão desses defeitos, conforme se extrai do bojo do seu voto, a conselheira relatora, ao declarar a nulidade do lançamento, inferiu tratar-se de vício formal.

**Em outra via, o entendimento deste conselheiro, acompanhado por maioria pelos demais integrantes desta egrégia Turma, é no sentido de declarar a nulidade da notificação, por vício material, em virtude da imprecisa descrição do fato gerador do tributo e da falta de clareza na apuração da base de cálculo.**

O vício formal, no entendimento deste julgador, relaciona-se aos requisitos de validade do ato administrativo, ou seja, os pressupostos sem os quais referido ato não produziria efeitos. Em outras palavras, guarda relação com as formalidades legais extrínsecas do lançamento. Os artigos 10 e 11, do Decreto n.º 70.235/72, são os exemplos mais nítidos que podemos encontrar a respeito do tema, in verbis: (...).

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. Guarda relação com o conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, **exige que nessa atividade o auditor responsável pela lavratura descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente o sujeito passivo, como segue:** (...).

Aliás, o artigo 37 da Lei n.º 8.212/91, com mais

O litígio versa sobre a nulidade do lançamento por vício formal, bem como pela falta de intimação prévia da contribuinte nos termos da legislação específica. **A não comprovação da chegada da mercadoria ao local de destino do trânsito, notadamente aquele constante da DTA-S n. 94001841-1, iniciado em 11/02/94 (fl. 03), pressupõe a intimação do beneficiário pela autoridade aduaneira da jurisdição local, para que ela apresente as informações necessárias à identificação e valoração da mercadoria instruída com os respectivos documentos comerciais e de transporte de acordo com a IN/SRF n. 84/89, item 24, com redação dada pela IN/SRF n. 47/95.** • Esse pormenor faz-se necessário em razão do procedimento fiscal denominado de conclusão do trânsito aduaneiro, até então parcial, haja vista que os dados do manifesto ou dos documentos de importação podem ser insuficientes para viabilizar a classificação fiscal e mesmo a valoração aduaneira daquela mercadoria. Demais disso a notificação de lançamento (fl. 23) não atende aos dispositivos contidos no art. 11 do Dec. 70.235/72, é omissa quanto à fundamentação legal que prevê a incidência do tributo (I.I.), como também para a imputação da infração e para a respectiva cominação, limitando-se a citar o art. 521, inciso II, alínea "d" do RA, aprovado pelo Dec. 91.030/85 e Lei 9430/96 para os juros de mora. Nas operações de trânsito aduaneiro, em caso de suposta infração pela falta de comprovação da chegada de mercadoria na repartição de destino, deve-se aplicar o disposto contido no art. 481 do RA c/c o item 24 da IN/SRF n.º 84/89, consoante o entendimento esposado pelo juízo a quo, com o qual este Julgador se solidariza. • **O descumprimento dos requisitos apontados caracteriza preterição do direito à ampla defesa do contribuinte (art. 59, Dec. 70.235/72), enseja a declaração, de ofício, da nulidade do lançamento ah initio, por vício formal, em cumprimento aos dispositivos contidos nos arts. 142 do CTN, 10, 11 e 59 do Dec. 70.235/72.**

#### ACÓRDÃO PARADIGMA N.º 303-33365 (ITR)

ITR/1999. VÍCIO FORMAL. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. Constatada insuficiência na **descrição dos fatos e no enquadramento legal é de se reconhecer a nulidade do lançamento por vício formal** e 1111 cerceamento ao direito de defesa. A imprecisão do lançamento é particularmente notada na identificação do sujeito passivo, na caracterização do imóvel sobre o qual deve recair o lançamento, e na descrição da motivação e respectivo enquadramento legal para a autuação. Recurso de ofício negado.

À.:-DRUCampo Grande/MS, por sua Turma de Julgamento, por unanimidade, decidiu \*nular o lançamento de ofício Consubstanciado 'no auto de ,infração é demonstrativos de fls.162/172, nos termos dispostos às fls.220/224, cujos principais fundamentos se transcreve a seguir:

<p>especificidade, impõe ao fiscal autuante a discriminação clara e precisa dos fatos geradores do débito constituído, in verbis: (...).</p> <p>No mesmo sentido, o artigo 50 da Lei nº 9.784/99 estabelece que os atos administrativos devem conter motivação clara, explícita e congruente, sob pena de nulidade. (...).</p> <p>Consoante se infere dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o Fisco descrever com <b>precisão as circunstâncias em que ocorreram os fatos geradores e a metodologia utilizada para apuração da matéria tributável</b>. A ausência desses itens no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal por vício material.</p> <p>Diante de tais considerações, voltemos à hipótese dos autos, onde a Auditoria promoveu o lançamento <b><u>sem conquanto demonstrar a efetiva ocorrência da prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra, bem como os critérios utilizados para concluir pela existência de erro na base de cálculo adotada pelo sujeito passivo.</u></b></p> <p>Nesses termos, não se cogita em vício formal, mas, sim, anular o lançamento por vício material, <b><u>tendo em vista que a Fiscalização não se livrou do ônus de comprovar elementos essenciais do lançamento: fato gerador e base de cálculo.</u></b></p> <p>Assim, deve ser declarada a nulidade do feito, por vício material, em observância à legislação de regência, mais precisamente do artigo 142 do CTN e demais dispositivos das Leis 8.212/91 e 9.784 encimados, uma vez que referida incorreção contamina a exigência fiscal, tornando-a precária, não lhe oferecendo certeza ou liquidez, principalmente pelo fato de se mostrar insanável e por cercear o direito de defesa da recorrente.</p>	<p>• <b>Ī</b> . Em preliminar, ao se analisar os documentos que compõem os autos, constatou-se: que na "descrição dos fatos e enquadramento ' legal" de fls. 167/17,1, a autoridade fiscal 'não efetuou a devida descrição da infração cometida nem da :Matéria " tributada, faltando melhor informação a respeito 'dos motivos e das irregularidades que teriam dado causa à autuação. Faltou, em especial, clareza na identificação do sujeito passivo por decorrência da unificação de áreas. realizada no procedimento.</p> <p>2. Não ficou evidenciado no auto de infração por que a autoridade lançadora considerou área superior à declarada pelo contribuinte, simplesmente afirma que a totalidade das áreas parciais somadas pertenceria ao Sr. Quielse Crisóstomo da Silva, aparentemente se baseando na Escritura Pública de Compra e Venda de Fls. 148/151. Entretanto, a operação datada de 25.01.2000, a princípio, não poderia ter repercussão no ITR/99.</p> <p>(...).</p> <p>Diante do exposto, proponho que se negue provimento ao recurso de ofício para reconhecer a nulidade do lançamento por vício formal e cerceamento ao direito de defesa.</p>
---	---

Com a leitura dos paradigmas mencionados, bem como com a comparação com o acórdão recorrido, observa-se que não há como se identificar a divergência jurisprudencial suscitada, uma que que os paradigmas tratam de situações fáticas eminentemente distintas.

Nota-se que o primeiro paradigma trata da *não comprovação da chegada da mercadoria ao local de destino do trânsito, notadamente aquele constante da DTA-S n. 94001841-1, iniciado em 11/02/94 (fl. 03), pressupõe a intimação do beneficiário pela autoridade aduaneira da jurisdição local, para que ela apresente as informações necessárias à identificação e valoração da mercadoria instruída com os respectivos documentos comerciais e de transporte de acordo com a IN/SRF n. 84/89, item 24, com redação dada pela IN/SRF n. 47/95.*

Para a tributação constante do mencionado paradigma, *esse pormenor faz-se necessário em razão do procedimento fiscal denominado de conclusão do trânsito aduaneiro, até então parcial, haja vista que os dados do manifesto ou dos documentos de importação podem ser insuficientes para viabilizar a classificação fiscal e mesmo a valoração aduaneira daquela mercadoria. Demais disso a notificação de lançamento (fl. 23) não atende aos dispositivos contidos no art. 11 do Dec. 70.235/72, é omissa quanto à fundamentação legal que prevê a incidência do tributo (I.I.), como também para a imputação da infração e para a*

*respectiva cominação, limitando-se a citar o art. 521, inciso II, alínea "d" do RA, aprovado pelo Dec. 91.030/85 e Lei 9430/96 para os juros de mora*

Assim, considerando que tal paradigma trata de tributo distinto e situação peculiar específica daquele tributo quanto ao procedimento fiscal de denominado de conclusão do trânsito aduaneiro, não há como comparar com a nulidade por **vício material existente no lançamento de Contribuições Previdenciárias no âmbito da cessão de mão-de-obra, por ausência do fato gerador e da base de cálculo, como constou do acórdão recorrido.**

**Do mesmo modo, o segundo paradigma, que trata de ITR**, e considerou, para a caracterização do vício formal, a imprecisão do lançamento notada na **identificação do sujeito passivo, na caracterização do imóvel sobre o qual deve recair o lançamento**, e na **descrição da motivação e respectivo enquadramento legal para a autuação.**

Portanto, diante das diferenças fáticas apontadas e, por consequência, da ausência de divergência jurisprudencial, voto em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz