



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

<b>Processo nº</b>	11080.729258/2012-15
<b>Recurso nº</b>	Especial do Procurador
<b>Acórdão nº</b>	<b>9202-005.571 – 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	28 de junho de 2017
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
<b>Recorrente</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>Interessado</b>	DEPARTAMENTO MUNICIPAL DE LIMPEZA URBANA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

VÍCIO NO LANÇAMENTO. NATUREZA.

Em se verificando a existência de vício na norma introdutora e não na norma introduzida, trata-se de vício de natureza formal e não material, aplicável, assim, o disposto no art. 173, II do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para declarar o vício formal da parcela do lançamento de obrigação principal (DEBCAD 51.024.521-8) decorrente da efetiva remuneração de serviços prestados através de cessão de mão de obra, não inclusos aqui quaisquer valores referentes a materiais e equipamentos objeto de fornecimento pelas contratadas, desde que contratualmente previstos e comprovados e excluindo-se, ainda, qualquer tributação decorrente dos contratos realizados com a SIL Soluções Ambientais Ltda. (levantamento SL). Excluindo-se também a tributação das operações com a COOTRAVIPA - Cooperativa de Trabalho, Produção e Comercialização dos Trabalhadores Autônomos das Vilas de Porto Alegre (DEBCAD 51.024.520-0). Mantida a decisão recorrida, no restante. Vencidos os conselheiros Patrícia da Silva e João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), que não conheciam o recurso e que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões, em relação ao conhecimento, a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo e, em relação ao mérito, as conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado).

## Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2402-003.987, prolatado pela 2<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup>. Câmara da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 18 de março de 2014 (e-fls. 1976 a 1995). Ali, por unanimidade de votos, deu-se provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009*

*CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. NECESSIDADE. ÔNUS DO FISCO. AUSÊNCIA DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES.*

*O Fisco tem o ônus-dever de demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas, bem como a base de cálculo. No presente caso, em se tratando de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, deve o relatório fiscal conter toda a fundamentação de fato e de direito que possa permitir ao sujeito passivo exercer o seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Logo, caberia ao Fisco a demonstração da base de cálculo pautada na prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, o que não aconteceu.*

*CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERATIVA DE TRABALHO. CARACTERIZAÇÃO. NECESSIDADE. ÔNUS DO FISCO. AUSÊNCIA DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES.*

*O Fisco tem o ônus-dever de demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas. No presente caso, em se tratando de serviços prestados mediante cooperativa de trabalho, deve o relatório fiscal conter toda a fundamentação de fato e de direito que possa permitir ao sujeito passivo exercer o seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Logo, caberia ao Fisco a demonstração da base de cálculo pautada na prestação de serviços mediante cooperativa de trabalho, o que não aconteceu.*

*LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA DA FALTA DE CLAREZA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS DA AUTUAÇÃO. NULIDADE.*

*A auditoria fiscal deve lançar a obrigação tributária com a discriminação clara e precisa dos seus dos motivos fáticos, sob pena de cerceamento de defesa e consequentemente nulidade. É*

---

*nulo o lançamento efetuado se não há a demonstração de todos os requisitos que levaram ao Fisco desconsiderar a base de cálculo consignada no contrato de prestação de serviço e nas planilhas orçamentárias.*

***AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO DOS MOTIVOS FÁTICOS E JURÍDICOS DO LANÇAMENTO FISCAL. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.***

*A determinação dos motivos fáticos e jurídicos constitui elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A falta desses motivos constitui ofensa aos elementos substanciais do lançamento, razão pelo qual deve ser reconhecida sua nulidade, por víncio material.*

***OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONTRATANTE DE CESSÃO MÃO-DE-OBRA. RETER E RECOLHER OS VALORES DEVIDOS. LEGALIDADE. INOCORRÊNCIA DE FATO GERADOR.***

*Não caracteriza hipótese de incidência de obrigação acessória o fato de deixar de reter e recolher para a Previdência Social os valores decorrentes da retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de cessão de mão-de-obra ou serviços prestados. É improcedente o lançamento, cuja hipótese de incidência não está materializada no lançamento fiscal.*

*Recurso Voluntário Provido.*

*Decisão: por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento por víncio material.*

Enviados em 22/04/2014 (conforme sistema e-processo) os autos à Fazenda Nacional para ciência, a PGFN apresentou, em 21/05/2014 (também conforme sistema e-processo), Recurso Especial, com fulcro no art. 67 do anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo Fiscal aprovado pela Portaria MF nº. 256, de 22 de julho de 2009, então em vigor quando da propositura do pleito recursal (e-fls. 1996 a 2007).

Alega a Fazenda Nacional divergência passível de apreciação por esta Turma em relação ao decidido pela 2<sup>a</sup>. Turma Ordinária da 3<sup>a</sup> Câmara e pela 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara, ambas da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento do CARF, respectivamente através dos Acórdãos 2302-00.386, datado de 26 de janeiro de 2010, e 2401-00.018, datado de 03 de março de 2009, de ementas e decisões a seguir transcritas:

**Acórdão 2302-00.386**

***OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS***

*Data do fato gerador: 29/12/2006*

*RETENÇÃO 11%. FALTA CARACTERIZAÇÃO DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RELATÓRIO INCOMPLETO. NULIDADE.*

O instituto da retenção de 11% está previsto no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, com redação conferida pela Lei nº 9.711/1998. O órgão previdenciário aponta que a recorrente deveria ter efetuado a retenção, entretanto não indicou no relatório fiscal, nem na complementação do relatório, os fundamentos para enquadrar os serviços prestados como sujeitos à retenção de 11%. Não foi realizado o cotejamento pelos Auditores-Fiscais entre a documentação analisada e a legislação que dispõe acerca da cessão de mão-de-obra. A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto nº 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 nº 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. Pelo exposto, in casu, não se tratou de simples erro material, mas de vício na formalização por desobediência ao disposto no art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235.

*Processo Anulado. Crédito Tributário Exonerado.*

*Decisão: por unanimidade de votos, em anular o auto de infração/lançamento, nos termos do voto do relator. O Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior acompanhou o relator somente nas conclusões.*

**Acórdão 2401-00.018**

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/09/1999 a 30/07/2006*

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA.  
PRAZO QUINQUENAL.**

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. In casu, houve antecipação de pagamento, fato relevante para aqueles que entendem ser determinante à aplicação do instituto.

*NORMAS PROCEDIMENTAIS. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO ANEXO FLD. VÍCIO INSANÁVEL. NULIDADE.*

*A indicação dos dispositivos legais que amparam a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD é requisito essencial à sua validade, e a sua ausência ou fundamentação genérica, especialmente no relatório Fundamentos Legais do Débito-FLD, determina a nulidade do lançamento, por caracterizar-se como víncio formal insanável, nos termos do artigo 37 da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 11, inciso III, do Decreto nº 70.235/72.*

*RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES.*

*O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar, de forma clara e precisa, todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório. Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a nulidade da notificação.*

*PROCESSO ANULADO.*

*Decisão: I) por unanimidade de votos, em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2001; II) Por maioria de votos, em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 03/2002. Vencidas as Conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira, que votaram por declarar a decadência das contribuições apuradas somente até a competência 11/2001; e III) Por unanimidade de votos, em anular, por víncio formal, a NFLD.*

Em linhas gerais, argumenta a contribuinte em sua demanda que:

a) Cotejando o acórdão recorrido com os acórdãos paradigmas, verifica-se, de plano, a semelhança das questões fáticas 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 e da base de cálculo dos créditos tributários lançados. Entretanto, em que pese tenham enfrentado situações semelhantes, os acórdãos confrontados chegam a conclusões inteiramente distintas. Isso porque, enquanto o acórdão recorrido deu provimento do recurso voluntário para anular o lançamento tributário por víncio material, como se o motivo da autuação nunca tivesse existido, os acórdãos paradigmas entenderam que tais vícios na caracterização do fato gerador acarretam a nulidade do lançamento por víncio meramente formal. Entende, assim, caracterizada a existência de divergência interpretativa;

b) Cita o artigo 10 do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972, para defender que um lançamento tributário é anulado por víncio 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. Na hipótese em apreço, a descrição deficiente dos fatos, víncio apontado pelo colegiado como causa nulidade do lançamento por víncio material, a toda vista, não pode

---

ser considerado como de tal natureza e intensidade a ponto de determinar a exclusão dos valores do lançamento, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato) nunca existiu;

c) Não há que se confundir falta de motivo com falta de fundamentação/motivação. A primeira representa a exposição dos motivos, ou seja, a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato que justificam o ato realmente existiram. Já a motivação diz respeito às formalidades que ensejam a formação do ato. No caso em debate, o voto condutor é claro ao afirmar que a descrição fática é deficiente. Trata-se, portanto, de motivação deficiente do ato administrativo. Portanto, vício de forma;

d) A propósito, cita jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e do CARF que, ao determinarem o cancelamento do lançamento por falta de preenchimento de alguns dos requisitos formais estipulados nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972 e/ou art. 142 do CTN, consideraram que se tratava de nulidade por vício de forma.

Conclui que o acórdão recorrido mostra-se equivocado ao afirmar que a deficiência na descrição dos fatos originários do lançamento constitui causa pura e simples para a anulação do lançamento por vício material, eis que se vício existe no lançamento, este é de natureza formal, visto que relacionado a elemento de exteriorização do ato administrativo devendo ensejar, portanto, a nulidade do lançamento nesses termos.

Assim, requer que seja conhecido o presente recurso e seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão para reformar parcialmente o acórdão atacado e declarar a natureza meramente formal do vício que maculou o lançamento tributário, facultando ao Fisco efetuar novo lançamento, obedecido o prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

O recurso foi regularmente admitido, consoante despachos de e-fls. 2008 a 2010.

Encaminhados os autos ao contribuinte para fins de ciência, ocorrida em 24/02/15 (e-fl. 2017), esta apresentou, inicialmente, contrarrazões de e-fl. 2019 a 2033.

Incluído o Recurso Especial em pauta desta Turma de 23/06/2016, achou-se por bem converter o julgamento em diligência, por não se ter encontrado, no sítio deste CARF, o primeiro paradigma citado pela Fazenda Nacional.

Realizada a diligência, devidamente cientificado novamente a contribuinte, reabrindo-se o prazo para sua apresentação de contrarrazões, esta as reapresenta através de documento de e-fls. 2049 a 2064, onde, após relato do trâmite processual, alega:

a) Quanto à admissibilidade do Recurso:

a.1) Uma vez que o acórdão paradigma não estava disponibilizado no sítio do CARF quando da interposição do recurso, não houve o preenchimento do pressuposto recursal estabelecido no art. 69, §§ 6º à 9º do RICARF/09, razão pela qual o recurso não pode ser conhecido. Entende que tal vício é insanável e posterior inserção do acórdão no sítio deste Tribunal não autoriza a admissão do Recurso Especial;

a.2) Não há, nas razões recursais, o cotejo analítico entre o acórdão vergastado e os paradigmas escolhidos como viabilizadores para a insurgência, o que, por consequência, afasta a sua admissibilidade em razão do não preenchimento de pressuposto recursal;

a.3) O Acórdão recorrido explicitou a violação do art. 142 do CTN por parte da autoridade fiscal, apontando que não houve, por parte do fisco, a indicação de qualquer indício que justificasse a adoção de métodos de aferição indireta e, assim, ordenou a nulidade por vício material por descumprimento dos comandos do art. 142 do CTN e não por violação dos arts. 10 e 11 do Decreto 70.235, de 1972, como tenta induzir o Recorrente. Ou seja, no entender da Câmara, o lançamento fiscal deve ser motivado para bem identificar-se a efetiva ocorrência do fato gerador e da matéria tributável. No caso, o Fisco não conseguiu apontar as razões para entender como implementadas as hipóteses de incidência tributária, e tal fato, nem ao largo pode ser considerado vício de forma.

Já os paradigmas, segundo a autuada, não examinaram as situações fáticas sob a mesma égide jurídica, pois em ambos os julgados, a nulidade formal foi declarada por simples violação ao direito de defesa. Nos dois casos não houve o reconhecimento, como no caso em tela, da não demonstração de ocorrência do fato gerador. Ora, uma coisa é a falta de explicitação dos critérios adotados no arbitramento (acórdão paradigma), outra é a falta de demonstração da implementação do fato gerador do tributo e a existência de matéria a ser tributada. Reproduz julgados desta Câmara Superior que sustentariam a posição adotada pelo recorrido.

a.4) Finalmente, alega que, nos termos dos julgados colacionados aos autos, a tese dos paradigmas é indiscutivelmente anterior aos julgados desta Câmara Superior reproduzidos, os quais chancelam o entendimento de que a deficiência na verificação do fato gerador e da matéria tributável (art. 142 do CTN) implica em vício de ordem material, que macula o lançamento por impor dúvidas concretas ao crédito por ele pretensamente constituído. Neste contexto, também por comprovada alteração na tese sustentada pelo Recorrente, amparada em acórdãos antigos, de 03.03.2009 e 26.01.2010, resta estampada a sua inadmissibilidade, nos termos do Regimento Interno deste Tribunal, por se tratar, ali, de tese superada, na forma do §10 do mesmo art. 67 citado.

**b) Quanto ao mérito do Recurso Especial:**

b.1) Alega a contribuinte que o lançamento fiscal deve conter os elementos indispensáveis para bem identificar a ocorrência efetiva do fato gerador do tributo e da matéria a ser tributada. Do contrário, há patente ilegalidade no lançamento, que merece ser extinto por total insubsistência, sendo este o caso dos autos;

b.2) O recorrido, acolhendo as alegações trazidas em sede de recurso voluntário, verificou que o Fisco não comprovou ter constado quaisquer fatos concretos que justificassem o ilegal e irregular arbitramento implementado contra o Recorrido, uma vez ter efetuado as devidas retenções das contribuições previdenciárias, nos termos da lei;

b.3) Apesar da diligência, realizada antes da decisão de instância ordinária, o Fisco não apontou qualquer irregularidade na escrituração contábil das Cooperativas e empresas prestadoras de serviços não havendo qualquer razão que justificasse, sem indícios da ocorrência da hipótese de incidência, o lançamento pela integralidade das notas fiscais de serviço;

b.4) Não se trata da mera "falha" ou "descrição deficiente do relatório fiscal", como quer conduzir a Recorrente, mas a ausência completa do próprio motivo para a lavratura do auto de infração, falha esta insanável. Se não houve o fato gerador e não foi identificada a matéria a ser tributada, insubstancial, na essência, é o lançamento. Sobre os custos transferidos ao DMLU pelos contratos, todos apresentados aos auditores fiscais, não incidem a contribuição previdenciária, por expressa previsão da lei. Da simples análise dos contratos e dos serviços, fácil constatar que os mesmos abarcavam, de forma relevante, custos com materiais, equipamentos, transporte e alimentação, todos custos que não compõe a base de cálculo do tributo. Importante alertar que a autoridade fiscal constatou que os contratos continham esses custos e os relatou no despacho de diligência. Neste tocante, é nulo por insubstancial, na integralidade, o lançamento fiscal sobre todos os valores pagos às prestadoras, pois não houve o apontamento de qualquer indício de fato gerador ou matéria tributável. O elemento cerne do fato gerador é questão de ordem material, e sua identificação ou não no auto de infração, a justificar, inclusive, uma aferição indireta, se traduz na subsistência ou insubstância do lançamento, e não sua simples anulabilidade formal;

b.5) Não houve a análise dos contratos, dos serviços de fato prestados, nem das escritas contábeis das empresas ou da própria Recorrida que justificasse a autuação arbitrária com base no valor "cheio" da nota fiscal, sem as deduções legais de custos, materiais, equipamentos, dentre outros, que não integram, à toda evidência, a base da contribuição previdenciária. Nos termos do art. 31, caput, da Lei 8.212, de 1991, a base de cálculo das contribuições previdenciárias é o valor bruto na nota, fatura ou recibo no tocante, repita-se, exclusivamente, ao valor correspondente aos serviços, não podendo incluir o custo com materiais e equipamentos;

b.6) Prevê a Lei. nº. 8.212, de 1991, em seu art. 33, § 6º, que a aferição indireta somente se justifica após o exame da escrita contábil ou documentos que demonstrem a ocorrência de fato gerador ou de erro na base de cálculo, jamais autorizando presunções desamparadas de motivação. E a aferição indireta, para ocorrer, deve valer-se dos elementos previstos em lei, com ampla defesa ao contribuinte, pois a identificação da matéria tributável deve compor o lançamento sob pena de defeito de substância (art. 142 do CTN);

b.7) Assim, mostrou-se ilegal a prática da autoridade fiscal de ignorar, conscientemente e por completo, todas as planilhas de composição de custos que integram os contratos por disposição expressa, e lançar, de forma voraz e injustificada, o tributo sobre o valor final da nota (*nota cheia*) inserindo na base de cálculo os custos com materiais e equipamentos que, em muitos dos contratos inseridos na autuação, perfaziam a maior parte do preço final. A verdade é que, independentemente da forma adotada no documento fiscal para expressar a base de cálculo do recolhimento, este se deu nos termos do que prevê a lei tributária, ou seja, **foram recolhidos 11% sobre o valor bruto correspondente à prestação de serviços.** Não houve a identificação ou apontamento de qualquer indício de base de cálculo deprimida ou fato gerador não tributado;

b.8) Ainda que estivesse autorizado o arbitramento da base de cálculo, impõe-se ao Fisco a obrigação de examinar detidamente os documentos existentes e não desconsiderá-los por completo como fez, em atuação inversa ao "processo regular" previsto no art. 148 do CTN. Tal procedimento ilegal da autoridade fiscal resultou no lançamento de tributo sobre base não imponível e portando nula de pleno de direito por vício material. Fazer incidir contribuição previdenciária sobre custos de caminhões-caçamba, gasolina e óleo diesel, tratores e roçadeiras mecânicas, materiais e produtos em geral, depreciações de veículos,

locação de automóveis e equipamentos, etc, é de ilegalidade patente. No caso, estão sendo tributados custos acessórios e vultosos com materiais e equipamentos contratados pelo ente municipal que não compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária e até mesmo custos com alimentação e vale-transporte, expressamente passíveis de exclusão por força da IN SRP 03/05 foram desprezados. Exemplifica o relevante percentual de tais custos nos casos das contratadas Delta Construções S.A. e Qualix Serviços Ambientais;

b.9) Ainda, alega que foram tributados contratos de transporte desvinculados diretamente dos serviços de coleta e tratamento de resíduos, o que por si só afastaria a tributação. Não houve qualquer motivação no auto de infração para a inserção destes contratos, não houve auditoria nos serviços nem na contabilidade das empresas e do Recorrido, bem como houve total desprezo aos contratos firmados. A exclusão deste tipo de contrato está consagrada na IN SRP n. 03/05, art. 176, V. E ainda foram tributados convênios com entidades de catadores que não caracterizavam sequer contratos de cessão de mão-de-obra.

b.10) Assim, entende que a realização de novo lançamento, considerando o que restou decidido no acórdão em comento, implicará anuir com o refazimento de lançamento que violou o art. 142 do CTN, lavrado por erro de direito e materialmente viciado, permitindo, neste condão, a alteração de critério jurídico a qualquer tempo, em clara violação à lei e à jurisprudência deste Tribunal.

Requer, assim: a) o acolhimento das preliminares para não conhecer nem admitir o presente recurso especial por não preencher os requisitos de admissibilidade e pressupostos recursais; b) na remota hipótese de ser superada a preliminar retro, seja então, no mérito, negado provimento acórdão recorrido.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

Inicialmente, ressalto que entendo não estar, no presente caso, o lançamento referente à obrigação acessória (DEBCAD 51.024.522-6) em litígio, uma vez que, note-se, baseou-se a exonerar a exonerado perpretada pelo Colegiado *a quo*, no caso específico desta obrigação acessória, na inexistência de dispositivo caracterizador da infração (inexistência de norma infracional a ser introduzida ou atipicidade) e não na alegação de fundamentação deficiente que levasse à decretação da ocorrência de vício material, *expressis verbis*:

"(...)

*A simples retenção prevista no art. 31, caput, da Lei 8.212/1991 é uma modalidade de responsabilidade tributária por substituição, capaz de gerar a antecipação de valores compensáveis após a ocorrência do fato gerador da obrigação principal no cedente da mão-de-obra, visando somente a garantir a arrecadação previdenciária, obrigando o tomador de serviços, no caso em tela a Recorrente, a reter o percentual de 11% sobre o valor bruto do documento fiscal e recolhê-lo em nome das prestadoras de serviços.*

(...)

---

*O Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, estabelece as espécies de retenções e descontos a que se obrigam as empresas e os segurados, cujo descumprimento constitui infração, nos seguintes termos:*

**DAS INFRAÇÕES:**

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscientos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscientos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicandoselhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores:(Nova Redação pelo Decreto nº 4.862 de 21/10/2003 DOU DE 22/10/2003)

I - (...)

c)deixar a empresa de descontar da remuneração paga aos segurados a seu serviço importância proveniente de dívida ou responsabilidade por eles contraída junto à seguridade social, relativa a benefícios pagos indevidamente; (...)

g)deixar a empresa de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço; (...)

II - (...)

l)deixar a entidade promotora do espetáculo desportivo de efetuar o desconto da contribuição prevista no §1º do art. 205; m)deixar a empresa ou entidade de reter e recolher a contribuição prevista no §3º do art. 205; *Percebe-se, então, que não há a hipótese de incidência dessa obrigação acessória configurada na legislação previdenciária, ou seja, a falta de retenção/recolhimento não caracteriza uma obrigação acessória sujeita à aplicação de multa. Isso decorre do fato que há ausência de dispositivo legal, regulamentar ou normativo que considere como infração a conduta da falta de retenção/recolhimento dos valores a título de antecipação pela prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra.*

*Caso houvesse previsão na legislação previdenciária dessa conduta capaz de gerar uma obrigação acessória, ela deveria ser de forma expressa e clara. Tal entendimento está consubstanciado no princípio da legalidade, especificamente na dimensão de sua tipicidade, que ordena ao Fisco estabelecer na legislação tributária todos os aspectos da regra matriz de incidência da obrigação acessória, abrangendo os seguintes aspectos: material (situação geradora da incidência); espacial; temporal (momento de incidência); pessoal (sujeito ativo e passivo da obrigação acessória descumprida); e quantitativo (multa aplicada)*

(...)

*Além disso, o art. 115 do CTN é cristalino ao estabelecer que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que não configure uma obrigação principal. Isso evidencia que a obrigação legal da contratante de reter e recolher, para a Previdência Social, os valores de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço não caracteriza, de forma simultânea, uma situação capaz de ensejar uma obrigação tributária principal e acessória em um mesmo dispositivo legal.*

(...)

*Assim, inexiste fato gerador (configurado na hipótese de incidência) a ser constituído por meio do presente lançamento fiscal".*

Delimitada assim a lide, que, ao dizer respeito exclusivamente à natureza do vício determinado pelo Colegiado *a quo* (formal ou material), não abrange a atipicidade de conduta utilizada como fundamentação para exoneração do auto de obrigação acessória DEBCAD 51.024.522-6 (DEBCAD, assim, estranho à lide), passo a analisar o pleito recursal.

## 1. CONHECIMENTO

Em tendo sido levantada pelo contribuinte óbice preliminar, em sede de contrarrazões, à admissibilidade do recurso, através de diferentes alegações, passo a enfrentá-las em tópico próprio, relativo ao conhecimento do pleito fazendário.

1.1) Inicialmente, quanto ao disposto no art. 67 (e não 69), §§3º, e 6º, a 9º., do Regimento Interno deste Conselho, vigente à época da interposição do Recurso, aprovado pela Portaria MF nº. 256, de 22 de junho de 2009, com alterações das Portarias MF nºs 446, de 27 de agosto de 2009, e 586, de 21 de dezembro de 2010, rezavam estes:

"Art. 67 (...)

*§ 3º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.*

(...)

*§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.*

*§ 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.*

*§ 8º Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Interpet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial.*

---

*§ 9º As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade*

(...)”

A propósito, entendo que a interpretação correta do referido §9º, é no sentido de restar atendido o requisito de admissibilidade sempre que se reproduza, no corpo do Recurso Especial, de forma integral, a ementa do paradigma utilizado para fins de caracterização de divergência, quando esteja tal ementa devidamente publicada no sítio do CARF ou na Imprensa Oficial anteriormente à interposição do pleito.

Ou seja, uma vez devidamente publicado o Acórdão paradigma e/ou sua ementa no sítio do CARF ou na Imprensa Oficial anteriormente à interposição do Recurso e reproduzida tal ementa integralmente no corpo do Recurso Especial, encontra-se atendido o requisito de admissibilidade.

Consultando informação constante do sítio do CARF na presente data, verifico que o primeiro Acórdão Paradigma utilizado, guerreado pela autuada em sede de contrarrazões, de número 2302-000.386 (e não 2302-00.386), teve sua ementa publicada em 21/07/2010 e integralmente reproduzida pela Fazenda no corpo recursal, podendo, assim, ser utilizado para fins de caracterização da divergência interpretativa.

*Ad argumentandum tantum*, todavia, entendo que, ainda que não tivesse havido tal publicação, seu objetivo é o de garantir o conhecimento do Acórdão Paradigma à outra parte envolvida no litígio, de forma a possibilitar o seu pleno exercício de defesa em sede de contrarrazões ao Recurso Especial.

Assim, entendo que se deva conhecer do recurso sempre que se opte por suprir eventual não publicação com diligência onde, após a publicação ser efetuada, ainda que tardivamente, a contraparte envolvida no litígio seja devidamente científica do referido paradigma e do referido exame de admissibilidade que o abrangeu, com nova abertura de prazo para o oferecimento de suas contrarrazões, evitando-se assim, qualquer cerceamento de defesa.

De se notar que foi esta exatamente a providência determinada por este Colegiado, através da Resolução 9202-000.027 (e-fl. 2042 ess.), onde, repita-se, a partir da realização de diligência, entendo que se eliminou qualquer possibilidade de violação ao direito de defesa do contribuinte quanto à aceitação do referido paradigma.

Assim, com base no aqui disposto, rejeito esta primeira preliminar de negativa de admissibilidade (não-conhecimento), levantada pela autuada.

1.2) Quanto à demonstração de divergência através de cotejamento analítico, prevista no art. 67, §§ 3º. e 6º. daquele referido Regimento, tem entendido esta Turma tal requisito suprido, seja quando de Recurso Especial de iniciativa do contribuinte, seja quando de Recurso Especial de iniciativa da Fazenda Nacional, quando se possa depreender do pleito, de forma clara, a divergência alegada, desde que cumpridos os demais requisitos de admissibilidade. Se verifica ser esta a hipótese dos autos, no que diz respeito à discussão da natureza do vício em questão (material ou formal). Assim, também rejeito esta preliminar levantada;

1.3) Quanto ao disposto no §10 do mesmo artigo 67 e à alegação de se tratar a tese fazendária de tese superada, esclareça-se que a superação a que ali se refere o Regimento diz respeito à tese refutada através de Súmula editada por este Conselho ou Resolução do Pleno deste mesmo CARF, não podendo se considerar determinada tese superada pela simples existência de eventuais julgados em contrário por parte desta Câmara Superior, daí, inclusive, poderem julgados oriundos desta instância especial ser utilizados como paradigmas para fins de caracterização de divergência interpretativa. Rejeite-se, assim, também tal argumentação;

1.4) Finalmente, quanto à falta de similitude fática alegada pelo contribuinte, verifico que, no âmbito do primeiro paradigma trazido aos autos (Acórdão 2.302-000.386), o voto condutor deste paradigma, em minha leitura, é bastante claro em estabelecer a possibilidade de se estabelecer somente duas diferentes consequências para hipóteses de ocorrências de vício no lançamento, aqui inclusa a não verificação de ocorrência do fato gerador: a) o saneamento através de complementação demandada pela autoridade de 1a. instância e posterior convalidação ou b) a invalidação (anulação), com a necessidade de realização de novo lançamento. É o que se depreende dos seguintes trechos do julgado paradigmático, *expressis verbis*:

"(...)

*O disposto nos artigos 59 e 60 do Decreto n.º 70.235/1972, que tratam de nulidades, somente se aplicam para os atos praticados no curso do processo administrativo. O lançamento é ligado ao procedimento fiscal de apuração do crédito. Desse modo, há que se reconhecer a possibilidade de existência de outras nulidades que não somente as previstas nos arts. 59 e 60.*

*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 juiz.*

*Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização. A falha na motivação pode ser corrigida, desde que o motivo tenha existido.*

*Não é outra a lição do mais abalizado administrativista brasileiro, Celso Antônio Bandeira de Mello. De acordo com esse doutrinador, na obra *Curso de Direito Administrativo*, 22 edição, Ed. Malheiros, pág. 385, verbis: "em se tratando de atos*

---

*vinculados, o que mais importa é haver ocorrido o motivo perante o qual o comportamento era obrigatório, passando para segundo plano a questão da motivação. Assim, se o ato não houver sido motivado, mas for possível demonstrar ulteriormente, de maneira indisputavelmente objetiva e para além de qualquer dúvida ou entredúvida, que o motivo exigente do ato preexistia, dever-se-á considerar sanado o vício do ato."*

*Na mesma obra, página 451, o autor afirma que "a convalidação, ou seja, o refazimento de modo válido e com efeitos retroativos do que fora produzido de modo inválido, em nada se incompatibiliza com interesses públicos. Isto é: em nada ofende a índole do Direito Administrativo. Pelo contrário". Na lição de Celso Antônio, página 453: "A Administração não pode convalidar um ato viciado se este já foi impugnado, administrativa ou judicialmente. Se pudesse fazê-lo, seria inútil a arguição do vício, pois a extinção dos efeitos ilegítimos dependeria da vontade da Administração, e não do dever de obediência à ordem jurídica. Há entretanto, uma exceção. É o caso da "motivação" de ato vinculado expedida tardivamente, após a impugnação do ato. A demonstração, conquanto serôdia, de que os motivos preexistiam e a lei exigia que, perante eles, o ato fosse praticado com o exato conteúdo com que o foi é razão bastante para sua convalidação."*

*Diante da irregularidade constatada, há que ser aplicado o Decreto nº 70.235/1972 devendo ser efetuado novo lançamento, conforme previsto no 18, § 3º, nestas palavras:*

Art. 18 (..)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)

*Tal complementação tem que ser comandada pelo órgão de primeira instância, mesmo que de ofício, pois o caput do art. 18 é determinante para a autoridade julgadora de primeira instância. É como é sabido os parágrafos e incisos devem ser interpretados em conformidade com o caput do dispositivo, que determina a regra geral.*

*É possível a complementação do relatório fiscal por decisão de primeira instância, entretanto não cabe tal complementação pela segunda instância, pois enquanto a primeira instância aprecia a impugnação quanto ao lançamento, a segunda aprecia o recurso quanto à decisão a quo.*

*Sem a manifestação oportuna do sujeito passivo, o ato administrativo portador de vício permanece no sistema. Embora o ato implique em atentado à ordem jurídica, a restauração da*

---

*juridicidade violada depende da expedição de outro ato. A invalidação e a convalidação são meios estabelecidos pelo próprio regime jurídico-administrativo para a eliminação material do vício.*

*Se a Receita Federal não convalida, o ato se torna passível de invalidação pelo órgão julgador, caso este seja provocado para fazê-lo. O mesmo serve para a hipótese de a Receita Federal se abster de invalidar quando deveria tê-lo feito.*

*A invalidação do ato administrativo tem como efeitos jurídicos: o efeito declaratório da invalidade; e o efeito constitutivo negativo da pertinência do ato administrativo.*

*A convalidação do ato administrativo decorre exclusivamente de competência administrativa; determinando a manutenção do ato administrativo viciado no sistema pelo saneamento do vício constatado. Tal como o ato de invalidação, o ato de convalidação tem o efeito jurídico de declarar a invalidade. Todavia, possui um efeito jurídico de natureza constitutiva positiva, pois prescreve a manutenção da imperatividade e da eficácia do ato convalidado.*

*O CARF não convalida lançamento; mas sim declara o grau de invalidade do ato administrativo viciado: nulo ou irregular. Se for nulo, há que ser realizado novo lançamento; se meramente irregular, o ato permanecerá, apenas será reconhecida a não importância do seu erro. Destaca-se que no Direito Administrativo não há ato anulável, pois o mesmo é classificado como convalidável.*

*Entendo que os meros erros materiais podem ser corrigidos no lançamento, agora as falhas mais graves, os vícios, demandam a realização de um novo ato. A correção de erros materiais, a complementação de informações, ou esclarecimentos, já constantes no relatório fiscal, podem ser trazidos aos autos por meio de diligência, inclusive comandada pelo CARF.*

*Pelo exposto, in casu, não se tratou de simples erro material, mas de vício na formalização por desobediência ao disposto no art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235.*

### **CONCLUSÃO:**

*Voto por CONHECER DO RECURSO do notificado para no mérito ANULAR o lançamento fiscal.*

*(...)"*

Feita tal consideração, ainda que se esteja a tratar de situação não idêntica à do primeiro paradigma (onde se tratava de não indicação, no Relatório Fiscal, dos fundamentos de enquadramento dos serviços prestados como cessão de mão de obra), creio se estar diante de situação notadamente análoga (mácula a requisito previsto no art. 10 do Decreto nº. 70.235, de 1972, que "torna improcedente o lançamento", na linguagem do paradigma). Destarte, se pode concluir que, uma vez apresentada a situação fática dos autos ao Colegiado paradigmático ("teste de aderência"), concluiria aquele Colegiado pela anulação do lançamento com

necessidade de seu refazimento, em sentido diverso do Recorrido, que concluiu pela nulidade do lançamento por vício material, sem que se cogitasse em nenhum momento acerca de seu possível refazimento.

Assim, verificada a dissonância de critérios jurídicos através do teste de aderência, reconheço a existência de divergência interpretativa com base no primeiro paradigma, e, portanto, conheço do Recurso Especial de iniciativa da Fazenda Nacional.

Ainda que despicienda a análise do segundo paradigma (Acórdão 2401-00.018), entendo, todavia, assistir razão à autuada no que diz respeito à falta de similitude fática para este segundo Acórdão paradigmático, por se tratar, ali, de não-demonstração, de forma circunstanciada e ou pormenorizada, dos critérios utilizados na apuração do crédito por arbitramento e de não especificação clara e precisa no anexo Fundamentos Legais do Débito-FLD, com consequente cerceamento de defesa, sem que se esteja, todavia, no caso do segundo paradigma, a se cogitar de eventual inocorrência do fato gerador. Daí não se poder concluir pela existência de divergência interpretativa em relação ao recorrido, no caso do segundo paradigma.

Todavia, como reportado, com base no primeiro paradigma apresentado (Acórdão 2302-00.0386), entendo caracterizada a divergência interpretativa e, assim, conheço do pleito fazendário.

Passo, assim, a sua análise de mérito.

## 2. MÉRITO

Inicialmente, ressalto uma vez mais que a única matéria em litígio diz respeito à caracterização da natureza do vício existente do lançamento, ensejador de sua nulidade, se de natureza formal ou material. Ou seja, não se está mais a discutir a validade ou não do lançamento efetuado, a esta altura já definitivamente declarado nulo, mas sim a natureza do vício que acarreta a sua, repita-se, incontroversa a esta altura, nulidade: Discute-se aqui se está a se tratar de vício formal, com o consectário de possibilidade de refazimento do lançamento, na forma preconizada pelo art. 173, II do CTN ou de vício material, na forma concluída pelo recorrido.

Ainda, faço notar que, quanto à existência de vício e quanto à distinção entre vício formal e material, alinho-me aqui à corrente que os distingue baseado nas noções de norma introdutora e norma introduzida, de lição de Paulo de Barros Carvalho e muito bem resumida pela Conselheira Celia Maria de Souza Murphy, no âmbito do Acórdão 2101-002.191, de lavra da 1<sup>a</sup>. Turma Ordinária da 1<sup>a</sup>. Câmara da 2<sup>a</sup>. Seção de Julgamento e datado de 15 de maio de 2013, *expressis verbis*:

"(...)

*O tema dos vícios material e formal está intrinsecamente relacionado com o processo de positivação do direito.*

*Tomamos por premissa que o direito positivo é um sistema de normas, regidas por um princípio unitário, no qual normas jurídicas, seus elementos, relacionados entre si, são inseridas e excluídas a todo instante. As normas jurídicas são inseridas no sistema do direito positivo de acordo com regras que o próprio*

*sistema produz. É uma norma que estipula qual é o órgão autorizado a inserir normas no sistema do direito positivo e qual o procedimento para que isso se faça.*

*Toda norma jurídica introduzida no sistema do direito positivo o é por meio de uma norma introdutora. As normas sempre andam aos pares: norma introdutora e norma introduzida, tal como leciona Paulo de Barros Carvalho.*

*A norma introdutora espelha o seu próprio processo de produção; a introduzida regula a uma conduta (que pode ser, inclusive, a produção de outra norma). Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Kelsen, são de direito formal as normas que cuidam da organização e do processo de produção de outras normas; de direito material são as normas que determinam o conteúdo desses atos, isto é, regulam o comportamento humano propriamente dito.*

*O lançamento, norma jurídica que é, não foge à regra: compõe-se de norma introdutora e norma introduzida. Na norma introdutora fica demonstrado o procedimento que o agente público, autorizado a inserir no ordenamento jurídico a norma individual e concreta que aplica a regra-matriz de incidência tributária, seguiu para produzi-la. A norma introduzida é a própria aplicação da regra-matriz. A primeira norma trata da forma; a segunda, da matéria.*

*No lançamento, a norma introdutora tem a ver com o procedimento ao qual alude o artigo 142 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e as normas de Direito Administrativo, que se completa com a norma introduzida, que efetivamente aplica a regra-matriz de incidência.*

*Feitas essas considerações, resta analisar em que ponto se identifica o vício do lançamento perpetrado no presente processo, se no processo de produção do ato administrativo do lançamento ou se na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Se na norma introdutora, trata-se de erro formal; se na norma introduzida, é erro material.*

(...)

*A regra-matriz de incidência, como ensina Paulo de Barros Carvalho, é norma jurídica em sentido estrito que institui o tributo, e compõe-se de antecedente e consequente. No antecedente, temos os critérios material, espacial e temporal. No consequente, os critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Analisamos, a seguir, a aplicação de cada um deles no lançamento em debate.*

(...)"

Feita tal digressão, adianto que a aplicação de tais considerações ao litígio em tela será feitas em itens, consoante se segue:

a) Quanto ao lançamento efetuado referente aos valores pagos decorrentes dos contratos junto à SIL Soluções Ambientais Ltda. (elementos de e-fls. 484 a 513):

Entendo restar, a esta altura, incontroversa a inocorrência do fato gerador para os valores lançados decorrentes desta contratada, a partir da manifestação de item 7.3 de e-fl. 1939, constante de diligência realizada pela autoridade preparadora, *verbis*:

7.3. Com relação ao contrato da Autarquia com a empresa SIL SOLUÇÕES AMBIENTAIS LTDA, tendo em vista que os serviços foram prestados na sede da Contratada, não é devida a retenção, sendo devida a retificação do lançamento de DEBCAD 51.024.521-8, com a exclusão do levantamento SL.

Reconhecida, assim, de forma expressa a inocorrência do fato gerador (erro na aplicação da regra-matriz de incidência) quanto aos valores pagos a esta contratada constantes de notas fiscais, é de se manter a conclusão de existência de vício material quanto a esta parcela do lançamento, sendo de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a este item.

b) Quanto ao lançamento efetuado referente aos valores pagos decorrentes dos contratos junto à COOTRAVIPA - Cooperativa de Trabalho, Produção e Comercialização dos Trabalhadores Autônomos das Vilas de Porto Alegre (elementos de e-fls. 1725 a 1859) - DEBCAD 51.024.520-0:

Refiro-me, aqui, ao Acórdão 9202-004.002, de 11/05/2016, relatado pela Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, onde se manifestou esta Turma pela inconstitucionalidade da hipótese de incidência utilizada nos presentes autos. Por essa razão, peço vênia para reproduzir o voto por ela exarado, em tudo aplicável ao presente caso:

"(...) o crédito tributário ora exigido teve como fundamento o artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999, que assim dispunha:

"Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

*IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho."*

*Entretanto, no julgamento do Recurso Extraordinário 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida, tal exigência foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Em 25/02/2015, foi publicada a decisão definitiva do STF, proferida na sessão de 18/12/2014, nos seguintes termos:*

"(...)

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) 595.838/SP**

**EMENTA: Embargos de declaração no recurso extraordinário.**

*Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.*

*Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito reprimiratório. Infraconstitucional.(...)"*

*De acordo com o artigo 62, §2º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na sistemática dos artigos 543B e 543C, da Lei nº 5.869, de 1973 (Código de Processo Civil CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.*

*(...)"*

Assim, reconhecida a referida inconstitucionalidade por esta Turma, posicionamento que há de se manter aqui, não há que se falar em regra matriz de incidência válida, aplicável aos serviços prestados pela Cooperativa em questão, sendo de se manter, assim, também a conclusão do Recorrido de existência de vício material também quanto a esta parcela do lançamento, sendo de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional também neste item.

c) Quanto ao lançamento efetuado referente aos valores pagos decorrentes dos contratos junto às demais contratadas, excetuada a SIL Transportes Ambientais Ltda. e a COOTRAVIPA - Cooperativa de Trabalho, Produção e Comercialização dos Trabalhadores Autônomos das Vilas de Porto Alegre (elementos de e-fls. 127 a 1858 - excetuadas as e-fls. 484 a 513 - e demonstrativo detalhado de e-fls. 106 a 121):

Aqui, a regra-matriz de incidência quanto à retenção sob análise pode ser perfeitamente delineada a partir da análise dos seguintes dispositivos, perfeitamente consistentes entre si:

### **Lei 8.212/91**

"(...)

*Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de **prestação de serviços** e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (Produção de efeitos).(grifei)*

*§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre*

*a folha de pagamento dos seus segurados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*§3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*§4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*I - limpeza, conservação e zeladoria; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*II - vigilância e segurança; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*III - empreitada de mão-de-obra; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*(...)”*

### **Decreto 3048/99**

*"(...)*

*Art.219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)*

*§1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.*

*§2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:*

*I - limpeza, conservação e zeladoria;*

- 
- II - vigilância e segurança;*
- III - construção civil;*
- IV - serviços rurais;*
- V - digitação e preparação de dados para processamento;*
- VI - acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;*
- VII - cobrança;*
- VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos;*
- IX - copa e hotelaria;*
- X - corte e ligação de serviços públicos;*
- XI - distribuição;*
- XII - treinamento e ensino;*
- XIII - entrega de contas e documentos;*
- XIV - ligação e leitura de medidores;*
- XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;*
- XVI - montagem;*
- XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;*
- XVIII - operação de pedágio e de terminais de transporte;*
- XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)*
- XX - portaria, recepção e ascensorista;*
- XXI - recepção, triagem e movimentação de materiais;*
- XXII - promoção de vendas e eventos;*
- XXIII - secretaria e expediente;*
- XXIV - saúde; e*
- XXV - telefonia, inclusive telemarketing.*

*§3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra.*

*§4º O valor retido de que trata este artigo deverá ser destacado na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, sendo compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa contratada quando do recolhimento das contribuições destinadas*

*à seguridade social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados.*

*§5º O contratado deverá elaborar folha de pagamento e Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social distintas para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante do serviço.*

*§6º A empresa contratante do serviço deverá manter em boa guarda, em ordem cronológica e por contratada, as correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, Guias da Previdência Social e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com comprovante de entrega.*

*§7º Na contratação de serviços em que a contratada se obriga a fornecer material ou dispor de equipamentos, fica facultada ao contratado a discriminação, na nota fiscal, fatura ou recibo, do valor correspondente ao material ou equipamentos, que será excluído da retenção, desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado.*

*§8º Cabe ao Instituto Nacional do Seguro Social normatizar a forma de apuração e o limite mínimo do valor do serviço contido no total da nota fiscal, fatura ou recibo, quando, na hipótese do parágrafo anterior, não houver previsão contratual dos valores correspondentes a material ou a equipamentos.*

*(...)”*

Da leitura dos dispositivos, entendo que estarão sujeitos a retenção os valores constantes do valor bruto da nota fiscal ou fatura de **prestações de serviços que se caracterizem como executados por cessão de mão de obra**, sendo passíveis de exclusão da retenção valores correspondentes a materiais e equipamentos objeto de obrigação contratual da contratada, desde que tais valores estejam contratualmente previstos e devidamente comprovados, sendo facultada ao contratado a sua inclusão em nota fiscal.

Em não havendo previsão contratual dos valores correspondentes a materiais e equipamentos, deve-se recorrer a dispositivo infralegal, através do qual o INSS regulamentou, na forma delineada no art. 8º do Decreto, acima reproduzido, a base de cálculo de tal retenção (IN MPS/SRP nº. 03, de 2005). Assim, em linha com o recorrido, também não comungo da idéia de que a mera não inclusão em nota fiscal seria suficiente para que se estabelecesse a tributação pelo valor cheio da nota fiscal, tal como realizado pela autoridade lançadora

Feita tal digressão, entendo, todavia, que, no caso em análise, o montante de crédito tributário objeto de lançamento que remanesce sob análise no presente item, obtido utilizando-se como base de cálculo o valor bruto das notas fiscais emitidas pelas contratadas junto à tomadora (desprezando-se, assim, a existência dos contratos anexados aos autos), contempla duas diferentes parcelas possuidoras de vício de natureza bastante diversa, a saber:

c.1) Valores para os quais não há que se falar em incidência da regra matriz, visto que dela expressamente excluídos, dentre os quais se pode elencar:

c.1.1) Valores referentes a materiais e equipamentos e outros custos contratuais relacionados, desde que devidamente previstos em contrato e devidamente comprovados os quais, em linha com o recorrido, não guardam correlação com o serviço prestado por cessão de mão de obra (tais como materiais e veículos fornecidos, custos de combustível e de locação de veículos, etc.);

c.1.2) Contratos para os quais, ainda que se realize atividade passível de cessão de mão de obra, esta não se configurou no caso em questão ou, ainda, que não guardam relação sequer com o serviço prestado através de cessão (tal como alega o contribuinte ser o caso de alguns contratos de transporte que tiveram valores lançados).

Para tais valores, perfeita a conclusão do recorrido no sentido de inexistência de motivo para o lançamento e de não correspondência adequada da realidade fático com o pressuposto de incidência de direito. Destarte, para tal parcela, entendo caracterizada a ocorrência de vício na norma introduzida (não havendo como se garantir a correta aplicação da regra matriz de incidência no lançamento), afirmando-se, assim, sua natureza material, sendo, destarte, de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional;

c.2) Todavia, de se notar, também, que o montante objeto de lançamento, obtido através do valor bruto das notas fiscais, abrange, ainda, parcela relevante decorrente da remuneração efetiva do serviço prestado através de cessão de mão de obra, não havendo quanto a esta parcela (que, note-se, não abrange qualquer dos custos e exclusões de materiais e equipamentos acima delineadas em "a"), qualquer vício na norma introduzida, mas tão somente na norma introdutora, que, erroneamente, não a explicitou de forma segregada das outras parcelas, para as quais houve vício na aplicação da regra matriz de incidência. Indubitável, em meu entendimento, que, para a parcela constante de nota fiscal que se destinava a efetivamente remunerar os serviços prestados através de cessão de mão de obra, perfeitamente aplicável a retenção, perfeitamente respeitada aqui a regra matriz de incidência quanto aos seus aspectos material, espacial, temporal, quantitativo e pessoal.

Assim, para a parcela do crédito tributário constituído decorrente do percentual dos valores brutos das notas fiscais que efetivamente se destinava a remunerar os serviços prestados através de cessão de mão de obra, não entendo como se defender que esteja caracterizada a existência de vício material. Se vício há (o que não é mais passível de discussão a esta altura), como já concluído, este é de natureza formal, cabível assim eventual novo lançamento desta parcela, no prazo previsto no art. 173, II do CTN.

Assim, ao analisar o presente item, entendo que se deva dar provimento parcial ao Recurso da Fazenda Nacional, para declarar o vício formal da parcela do lançamento de obrigação principal (DEBCAD 51.024.521-8) decorrente da efetiva remuneração de serviços prestados através de cessão de mão de obra, não inclusos aqui quaisquer valores referentes a materiais e equipamentos objeto de fornecimento pelas contratadas, desde que contratualmente previstos e comprovados e excluindo-se, ainda, qualquer tributação decorrente dos contratos realizados com a SIL Soluções Ambientais Ltda. e com a COOTRAVIPA - Cooperativa de Trabalho, Produção e Comercialização dos Trabalhadores Autônomos das Vilas de Porto Alegre. Para os valores objeto do presente provimento parcial, permitida nova constituição do crédito tributário, respeitado o previsto no art. 173, II do CTN.

Finalmente, quanto à motivação para realização da aferição indireta, com a devida vênia às considerações traçadas pelo Recorrido acerca do tema, não se encontra nem no relatório de fundamentos legais do débito de e-fl. 40 e nem no Relatório de e-fls. 45 e ss.

---

menção à utilização do referido art. 33, §6º, da Lei nº. 8.212, de 1991, pela autoridade lançadora, despicio, assim, que se trate do tema, por ser estranho, em meu entendimento, ao lançamento efetuado.

**Conclusão:**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso da Fazenda Nacional, para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para declarar o vício formal da parcela do lançamento de obrigação principal (DEBCAD 51.024.521-8) decorrente da efetiva remuneração de serviços prestados através de cessão de mão de obra, não inclusos aqui quaisquer valores referentes a materiais e equipamentos objeto de fornecimento pelas contratadas, desde que contratualmente previstos e comprovados e excluindo-se, ainda, qualquer tributação decorrente dos contratos realizados com a SIL Soluções Ambientais Ltda. e com a COOTRAVIPA - Cooperativa de Trabalho, Produção e Comercialização dos Trabalhadores Autônomos das Vilas de Porto Alegre. Para os valores objeto do presente provimento parcial, permitida nova constituição do crédito tributário, respeitado o previsto no art. 173, II do CTN.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Heitor de Souza Lima Junior