



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

**Processo n°** 13864.000513/2010-82  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-006.312 – 2ª Turma  
**Sessão de** 13 de dezembro de 2017  
**Matéria** PAF - NULIDADE - NATUREZA DO VÍCIO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** TIVIT TERCEIRIZAÇÃO DE PROCESSOS, SERVIÇOS E TECNOLOGIA S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/04/2007

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

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a conselheira Ana Paula Fernandes.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

**Relatório**

Trata-se de ação fiscal que originou os seguintes procedimentos:

<b>PROCESSO</b>	<b>DEBCAD</b>	<b>TIPO</b>	<b>FASE</b>
13864.000512/2010-38	37.291.716-2 (AI - 34)	Obrig. Acessória	Liquidado
13864.000509/2010-14	37.311.372-2 (AI - 68)	Obrig. Acessória	Recurso Especial
<b>13864.000513/2010-82</b>	<b>37.311.373-0 (Emp.)</b>	<b>Obrig. Principal</b>	<b>Recurso Especial</b>
13864.000511/2010-93	37.311.374-9 (AI - 69)	Obrig. Acessória	Agravo
13864.000510/2010-49	37.311.375-7 (AI - 38)	Obrig. Acessória	Liquidado
13864.000508/2010-70	37.311.376-5 (AI - 22)	Obrig. Acessória	Recurso Especial
13864.000534/2010-06	37.311.377-3 (Terceiros)	Obrig. Principal	Recurso Especial
13864.000525/2010-15	37.311.378-1 (Terceiros)	Obrig. Principal	Recurso Especial
13864.000536/2010-97	37.311.379-0 (Emp. e SAT)	Obrig. Principal	Recurso Especial
13864.000519/2010-50	37.311.380-3 (Terceiros)	Obrig. Principal	Recurso Especial
13864.000522/2010-73	37.311.381-1 (Seg.)	Obrig. Principal	Recurso Especial
13864.000520/2010-84	37.311.382-0 (Emp. e SAT)	Obrig. Principal	Recurso Especial
13864.000518/2010-13	37.311.383-8 (Seg.)	Obrig. Principal	Recurso Especial
13864.000517/2010-61	37.316.819-5 (Terceiros)	Obrig. Principal	Recurso Especial
13864.000528/2010-41	37.316.820-9 (Emp. e SAT)	Obrig. Principal	REsp do Cont. não admitido
13864.000527/2010-04	37.316.821-7 (Seg.)	Obrig. Principal	Liquidado
13864.000526/2010-51	37.316.822-5 (Terceiros)	Obrig. Principal	Liquidado
13864.000523/2010-18	37.316.823-3 (Emp. e SAT)	Obrig. Principal	Recurso Especial
13864.000521/2010-29	37.316.824-1 (Seg.)	Obrig. Principal	Recurso Especial
13864.000524/2010-62	37.316.825-0 (Terceiros)	Obrig. Principal	Recurso Especial
13864.000516/2010-16	37.316.826-8 (Emp. e SAT)	Obrig. Principal	Recurso Especial
13864.000515/2010-71	37.316.827-6 (Seg.)	Obrig. Principal	Recurso Especial
13864.000514/2010-27	37.316.828-4 (Terceiros)	Obrig. Principal	Recurso Especial

13864.000535/2010-42	37.318.287-2 (Emp.)	Obrig. Principal	Recurso Especial
----------------------	---------------------	------------------	------------------

O presente processo trata do **Debcad 37.311.373-0**, referente às Contribuições Sociais Previdenciárias devidas pela empresa, relativas à retenção de 11% incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pelo prestador de serviços.

Em sessão plenária de 19/06/2013, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2301-003.561 (e-fls. 134 a 148), assim ementado:

*"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 30/04/2007*

*CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. NECESSIDADE. ÔNUS DO FISCO. AUSÊNCIA DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR 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 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 ocorrência da prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, 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 conseqüentemente nulidade.*

*É nulo o lançamento efetuado se não há a demonstração de todos os requisitos que levaram ao Fisco desconsiderar a empreitada integral (empreitada total) consignada no contrato de prestação de serviço.*

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

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

A decisão foi assim resumida:

*"Acordam os membros do colegiado, 1) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou*

*em negar provimento ao recurso. Redator: Manoel Coelho Arruda Júnior."*

O processo foi encaminhado à PGFN em 13/01/2014 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 864 do processo principal) e, em 23/01/2014, foi interposto o Recurso Especial de e-fls. 164 a 177 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 893 do processo principal).

O apelo está fundamentado no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e visa rediscutir os seguintes pontos:

**- inexistência de nulidade no lançamento;**

**- se nulidade houve, trata-se de vício formal e não material.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 24/06/2016 (e-fls. 178 a 182). Em seu apelo, a Fazenda Nacional alega:

- segundo resulta da disciplina dos arts. 59 c/c 60 do Decreto n.º 70.235/72, os termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte;

- sobre a matéria, a jurisprudência desta CSRF, de longa data, firmou orientação no sentido de que *“Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo”* (Recurso: 203-112290, Segunda Turma, Sessão: 25/04/2006, Relator: Henrique Pinheiro Torres, Acórdão: CSRF/02-02.301);

- sucede que a descrição dos fatos, bem como a metodologia utilizada para cálculo do crédito tributário, encontram-se satisfatoriamente postas no Auto de Infração, no relatório fiscal de fls. 35 e nos demais termos que acompanham o procedimento fiscal;

- conforme o Relatório Fiscal, a autuada foi contratante de serviços por cessão de mão de obra e empreitada de diversas empresas prestadoras e deixou de reter e recolher, em época própria, as contribuições incidentes sobre o valor bruto dos serviços, em desacordo com o que estabelece o art. 31 da Lei 8.212, de 1991;

- a autoridade lançadora informa que os serviços foram identificados, inicialmente, nos registros contábeis e, depois, foram confirmados na documentação apresentada por amostragem, e lista, no item 7, as 11 empresas prestadoras de serviços com cessão de mão de obra e/ou empreitada, descrevendo, no item seguinte, o tipo de serviço prestado;

- todos os elementos essenciais à autuação estão presentes, não restando evidenciada situação de prejuízo ao direito de defesa a ensejar a decretação de nulidade do processo;

- de tudo, vê-se que os termos do procedimento fiscal contêm os elementos necessários e suficientes para o atendimento do Decreto n.º 70.235, de 1972, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas;

- vale destacar que, na verdade, competia à empresa, e não à fiscalização, o ônus da prova de que a realização dos serviços prestados não se enquadrava na cessão de mão de obra (cita jurisprudência do CARF);

- identificado o fato gerador (registros contábeis e notas fiscais da prestação dos serviços), caberia à empresa o ônus da prova de descaracterizar a cessão;

- como não o fez, o lançamento deve ser mantido, pois os termos do procedimento fiscal contêm os elementos necessários e suficientes para o atendimento do Decreto n.º 70.235, de 1972;

- na remota hipótese dessa do não acolhimento do entendimento acima exposto, passa-se a demonstrar que a suposta ausência de clareza na descrição do fato gerador gera nulidade por vício formal;

- o Código Tributário Nacional (art. 142) e o Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, estabelece os requisitos que devem fazer parte do auto de infração, em seus arts. 10 e 11;

- pela leitura desses dispositivos percebe-se que os requisitos elencados possuem natureza formal, ou seja, determinam como o ato administrativo, *in casu*, o lançamento, deve exteriorizar-se;

- na hipótese em apreço, a deficiência da motivação fática e jurídica do lançamento é causa de anulação por vício formal, vez que foi preterida a determinação estabelecida em lei;

- propósito, a jurisprudência do CARF é farta em decisões que anulam o auto de infração por vício de forma, em razão da falta de preenchimento de alguns dos requisitos estipulados no art. 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972 e/ou art. 142 do CTN;

- por tudo, conclui-se que o acórdão recorrido mostra-se equivocado, pois, ainda que se reconheça a existência de vício tal como apontado pelo voto vencedor, este acarreta a anulação do lançamento por vício formal.

Ao final, a Fazenda Nacional requer o conhecimento e o provimento do presente recurso para afastar a nulidade do lançamento ou, caso assim não se entenda, declarar a ocorrência de vício formal.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 14/10/2016 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 194), a Contribuinte, em 28/10/2016, ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 197 a 220 (Termo de Solicitação de Juntada de e-fls. 196), contendo os seguintes argumentos:

#### **Da negativa de seguimento do Recurso Especial por falta de comprovação de requisito de admissibilidade**

- ainda que, no despacho do exame de admissibilidade, se tenha entendido pelo seguimento do recurso especial quanto à "ausência de nulidade do lançamento" e à "nulidade por vício material *versus* nulidade por vício formal", pois, supostamente, haveria similitude das situações fáticas do acórdão recorrido e dos acórdãos paradigmas, fato é que,

além de a recorrente não ter apontado analiticamente a divergência entre os acórdãos paradigmas e recorrido, a ora recorrente, ao fazer essa análise, não identificou similitude fática entre os casos;

- pelo voto vencedor do acórdão recorrido, constatou-se que a Fiscalização deixou de demonstrar, no momento da autuação e, também, nas diligências determinadas, que os serviços de construção civil teriam se dado mediante cessão de mão de obra;

- isso porque a foi delineada *uma motivação fática e jurídica de forma equivocada do contexto evidenciado nos autos e na escrituração contábil* da Contribuinte e, portanto, incorreu em um vício material;

- quanto à questão da nulidade do lançamento, o acórdão paradigma nº 204-01.231 não se presta a confirmar a divergência jurisprudencial pretendida;

- a Contribuinte, ao analisar com profundidade o acórdão trazido como paradigma, constatou que a nulidade do lançamento não foi reconhecida naquele caso, por se tratar de situação fática totalmente diversa da do presente caso;

- no acórdão paradigma nº 204-01.231, verifica-se que a empresa foi autuada somente em virtude de, em auditoria das DCTFs, ter sido constatado o recolhimento do tributo com atraso, sem o acréscimo da multa de mora;

- verifica-se que todos os supostos vícios apontados no acórdão dito por paradigma - não ter sido o contribuinte intimado do início do procedimento fiscal e a insuficiência na descrição dos fatos - foram, de forma contumaz, refutados e, por essa razão, a nulidade dos lançamentos foi afastada, ou seja, a nulidade foi afastada não porque não houve a comprovação de prejuízo à defesa do contribuinte, mas porque eles sequer existiam;

- em oposição, no acórdão recorrido o vício no lançamento não só foi constatado (falta de demonstração da caracterização da cessão de mão de obra, fato gerador da contribuição previdenciária constituída), como restou patente que a Autoridade Lançadora ignorou, por completo, as provas trazidas aos autos pela Contribuinte, que apontam que o serviço foi prestado mediante empreitada integral, por isso o Recurso Voluntário foi provido na sua integralidade;

- assim, no caso em tela, não houve a demonstração de que (i) os trabalhadores foram colocados à disposição da Contribuinte (contratante), para a realização de serviços contínuos de construção civil, o que é requisito essencial para a caracterização da cessão de mão-de-obra; bem como (ii) os serviços de construção civil não foram executados mediante empreitada total (o CARF, em duas oportunidades, converteu os julgamentos em diligências, entretanto não ocorreu o saneamento dessa questão);

- ultrapassada a questão da divergência entre o acórdão recorrido e o paradigma, passa-se à análise dos Acórdãos nºs 203-09332 e nº 303-33.365, que, supostamente, comprovariam a divergência de entendimento das Câmaras do CARF, quanto à qualificação da nulidade: erro formal *versus* erro material;

- em primeiro lugar, importa esclarecer que a recorrente se valeu apenas das ementas dos citados acórdãos (abaixo transcritas), para demonstrar que os lançamentos teriam sido anulados pela existência de vício formal, quando constatada a imprecisa descrição do fato gerador, enquanto que o acórdão recorrido, diversamente, anulou o lançamento pela existência de vício material;

- no entanto, da detida análise dos Acórdãos nºs 203-09332 e nº 303-33.365, verifica-se que os julgadores decidiram pela nulidade dos processos administrativos por vícios formais insanáveis, haja vista que a incorreta capitulação legal/descrição dos fatos/identificação do pólo passivo contaminou o ato administrativo formalmente, mas não contaminou a materialidade do lançamento;

- é notória a ausência de similitude entre o acórdão recorrido e Acórdãos nºs 203-09332 e nº 303-33.365: no acórdão recorrido foi reconhecida a existência de vício material, pois o Fisco não só deixou de fundamentar a caracterização da cessão de mão de obra, mas, em decorrência desse erro, constituiu crédito tributário que não guarda qualquer pertinência com a infração imputada à Contribuinte, beirando a ilegalidade;

- verifica-se que, no caso dos autos, o lançamento foi realizado como se houvesse sido constatada a prestação de serviço por cessão de mão de obra, quando, em verdade, da análise da escrituração contábil e dos contratos de prestação de serviços, apresentados pela Contribuinte, verifica-se que os serviços foram realizados mediante empreitada total, ou seja, a motivação fática e jurídica delineada pela Autoridade Lançadora é falsa, pois não condiz com o contexto probatório identificado nos autos;

- por outro lado, nos acórdãos paradigmas o vício formal foi identificado em razão de situações fáticas completamente diversas:

- Acórdão nº 203-09.332 - constatou-se a falta de vinculação dos fatos descritos à norma jurídica aplicada, vez que o lançamento do crédito tributário a título de Cofins foi baseado no artigo 32 da Lei 9.430/92, que seria aplicável ao IRPJ e à CSLL;

- Acórdão nº 303-33.365 - constatou-se erro na apuração da base de cálculo do imposto, haja vista que o VTN Tributável foi alterado com base em Escritura Pública de Compra e Venda, que não chegou a ser levada a registro;

- dessa forma, da demonstração analítica dos dois acórdãos paradigmáticos, não há que se falar em divergência jurisprudencial;

- se o que se busca por meio do recurso especial em questão é definir, diante de entendimentos opostos sobre a mesma situação, qual é o "melhor" ou o "mais correto" a ser adotado, não pode ser admitido o apelo fazendário, justamente porque não há que se falar em entendimentos opostos, quando se compara casos distintos.

### **Do Mérito**

- ainda que se pudesse ultrapassar as razões expostas no tópico anterior, o que se admite apenas para argumentar, no mérito também não prospera o Recurso Especial do procurador, tendo em vista que o entendimento exposto nos Acórdãos nºs 203-09332 e 303-33.365 está totalmente superado;

- em primeiro lugar, é importante frisar que a questão atinente a quem competia o ônus da prova (de que a realização dos serviços prestados se enquadrava ou não no conceito de cessão de mão de obra) sequer pode ser objeto de análise por esta Câmara Superior, eis que a matéria não foi objeto de admissibilidade pelo Presidente da Câmara recorrida;

- as matérias admitidas para reanálise da Câmara Superior são: (i) a existência ou não de nulidade no lançamento; e (ii) a qualificação do vício constatado no lançamento - se constitui vício material ou formal - por não ter sido demonstrada a caracterização de cessão de mão de obra, supostamente, perpetrada pela Contribuinte;

- assim, fixadas as matérias objeto de Recurso Especial, a Contribuinte esclarece que compete à Fiscalização efetuar o lançamento e, para tanto, deve, obrigatoriamente, verificar e demonstrar a efetiva ocorrência da hipótese de incidência, inclusive com a descrição do fato que a realizaria, a legislação pertinente e a apresentação de todos os elementos de prova para sua demonstração;

- a simples exigência fiscal, destituída desses elementos obrigatórios, leva à nulidade do lançamento pela ocorrência de vício material, o qual cerceia o direito de defesa do contribuinte;

- assim, quando não é possível identificar a ocorrência do fato descrito, se está diante da falta de elemento material, necessário para gerar a obrigação tributária, e, portanto, o crédito dele decorrente é duvidoso, nulo, o que caracteriza a ocorrência de vício material (cita jurisprudência do CARF);

- assim sendo, é notório que, nos presentes autos, se está diante de vício material, haja vista que a Fiscalização partiu de pressupostos fáticos falsos, não condizentes com as provas dos autos, o que foi confirmado pelo acórdão proferido em sede de Recurso Voluntário;

- ou seja, ocorreu uma autuação à revelia das provas apresentadas pelo Contribuinte, que demonstravam que a contratação de serviços de construção havia se dado por "empreitada integral", e não por cessão de mão de obra (fls. 143 a 144).

Ao final, a Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, caso assim não se entenda, que lhe seja negado provimento.

## Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Trata-se de Auto de Infração - **Debcad 37.311.373-0**, referente às Contribuições Sociais Previdenciárias devidas pela empresa, relativo à retenção de 11% incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pelo prestador de serviços, conforme se infere do Relatório Fiscal de fls. 35 a 40.

No caso do acórdão recorrido, foi declarada a nulidade do lançamento por vício material. **A Fazenda Nacional, por sua vez, pugna pelo restabelecimento do lançamento, alegando a inexistência de vício, uma vez que não teria havido prejuízo à defesa. Alternativamente, pede que seja considerado que o vício seria formal.**

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte alega inexistência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Assim, tratando-se de discussão acerca da existência e natureza de vício em lançamento de tributo, é imprescindível que se verifique a motivação da declaração de nulidade em cada um dos julgados em confronto, a ver se haveria similitude entre elas.

No caso do acórdão recorrido, deu-se provimento ao Recurso Voluntário, declarando-se a nulidade do lançamento por vício material, considerando-se que a Fiscalização não comprovou a cessão de mão-de-obra, tampouco levou em conta que os respectivos contratos diziam respeito a empreitada integral, o que acarretou o cerceamento do direito de defesa da Contribuinte. Confira-se os respectivos trechos do acórdão recorrido:

### **Ementa**

*CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. NECESSIDADE. ÔNUS DO FISCO. AUSÊNCIA DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR 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 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 ocorrência da prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, 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 conseqüentemente nulidade.*

*É nulo o lançamento efetuado se não há a demonstração de todos os requisitos que levaram ao Fisco desconsiderar a empreitada integral (empreitada total) consignada no contrato de prestação de serviço.*

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

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

### **Voto vencedor**

*"Com isso, percebe-se que o Fisco deixou de fundamentar a caracterização da cessão de mão de obra no Relatório Fiscal, acompanhado de seus anexos, e nas oportunidades concedidas pelo órgão julgador no âmbito administrativo, eis que nestes documentos não há as circunstâncias de fato e de direito que*

*justifiquem a imposição fiscal, de modo a garantir ao sujeito passivo o pleno exercício de seu direito de defesa, dando-lhe ciência daquilo que se deve defender. Essa falta de caracterização da cessão de mão de obra decorre dos seguintes pressupostos fáticos:*

*1. não houve a demonstração de que os trabalhadores foram colocados à disposição da Recorrente (contratante), para a realização de serviços contínuos de construção civil;*

*2. não houve a elucidação de que os serviços de construção civil não foram executados mediante empreitada total. Este fato foi evidenciado por esta Corte Administrativa (CARF), em duas oportunidades, que converteu os julgamentos em diligências, entretanto não ocorreu o saneamento dessa questão de fato pelo Fisco, que foi: **se os serviços de construção civil foram realizados mediante empreitada total ou não**. Assevere-se que a hipótese da empreitada total não é considerada cessão de mão de obra e, por consectário lógico, não está sujeita à retenção de 11% na contratação dos serviços de construção civil, conforme a regra do art. 220, §1º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).*

*Ao proceder dessa maneira para a apuração dos valores lançados, a auditoria fiscal incorreu em um vício de motivo, este consubstanciado na inadequação do fato com o pressuposto jurídico da legislação previdenciária que previa a observância de todas as suas regras, e não somente o histórico financeiro da empresa. Essa inadequação do motivo do lançamento fiscal, ocasionada pela falsidade do pressuposto no mundo fático com a previsão legal, é um desvio de finalidade do estabelecido pela legislação tributária que gera a nulidade pelo cerceamento ao direito de defesa do sujeito" (destaques no original)*

Nesse contexto, o paradigma apto a demonstrar a alegada divergência seria representado por julgado em que, diante de situação fática similar - autuação por falta de retenção em cessão de mão de obra, sem a comprovação da cessão e sem o exame de provas no sentido de que tratar-se-ia de empreitada total - ainda assim se considerasse que não houve prejuízo à defesa, afastando-se a nulidade, ou no máximo considerando-se que o vício seria formal.

Visando demonstrar a alegada divergência em relação à primeira questão - **inexistência de vício no lançamento** - a Fazenda Nacional indica como paradigma o Acórdão nº 204-01.231, colacionando a respectiva ementa, conforme a seguir:

“NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO. ALEGAÇÃO DE DESCRIÇÃO INSUFICIENTE DOS FATOS. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA. A alegação de falta de objetividade, clareza e completude da descrição dos fatos que configuram a infração à legislação tributária não deve ensejar a declaração de nulidade do lançamento caso não tenha havido prejuízo à defesa, configurada pela correta compreensão da acusação fiscal. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE MULTA DE MORA. INCIDÊNCIA. Nos termos do disposto no art. 44, inciso I e § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é devida multa isolada quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo

*previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora. ALEGAÇÃO DE DIREITO À RESTITUIÇÃO DE VALOR RECOLHIDO A MAIOR. COMPENSAÇÃO NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. A compensação de créditos com débitos de tributos e contribuições, ainda que seja de mesma espécie e destinação constitucional, e que prescindida de formalização de pedido, nos termos do disposto no art. 66 da Lei nº 8.383/91, deve ser devidamente declarada em DCTF e comprovada pelo sujeito passivo. PIS. PRAZO DE VENCIMENTO DOS TRIBUTOS. ALEGAÇÃO DE RECOLHIMENTO DENTRO DO PRAZO, JÁ QUE OS PRAZOS DE VENCIMENTO SÓ SE INICIAM OU VENCEM EM DIAS DE EXPEDIENTE NORMAL. ART. 210 DO CTN. O prazo de vencimento da Contribuição ao PIS não é o dia 15 do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, e sim o último dia útil da quinzena do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador. Assim, o prazo de vencimento da contribuição ao PIS não é "prorrogado" caso o dia 15 do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador seja feriado. Recurso negado". (Grifos nossos)"*

De plano, constata-se que o paradigma não trata, em absoluto, de situação similar à do recorrido. Compulsando o seu inteiro teor, verifica-se que os supostos vícios tratados no paradigma em nada se assemelham à situação do acórdão recorrido. Confira-se o voto do paradigma:

*"Trata-se de auto de infração eletrônico decorrente da auditoria das DCTFs do Contribuinte, na qual se constatou que a Recorrente havia recolhido tributo com atraso sem o acréscimo da multa de mora.*

*A Recorrente requer seja declarada a nulidade do lançamento por (i) não ter sido "informada do início do procedimento fiscal", o que ocasionou cerceamento do seu direito de defesa, e (ii) por não ter efetuado recolhimento em atraso, já que, nos termos do disposto no art. 160 do CTN, "o Fisco deveria ter comunicado ao contribuinte o lançamento e somente a partir desta data é que se contaria o prazo de trinta dias para seu recolhimento".*

*Quanto a alegação de descrição insuficiente dos fatos e, por consequência, cerceamento ao direito de defesa, são improcedentes as alegações da Recorrente. Em seu recurso, alegou falta de objetividade, clareza e completude da descrição dos fatos que configuram a infração à legislação tributária. Ocorre que, como se pode observar da impugnação apresentada e do recurso ora em julgamento, a Recorrente compreendeu a acusação fiscal, se opondo às razões do lançamento. Assim, não deve ser declarada a nulidade do lançamento, posto que não houve prejuízo à defesa."*

Com efeito, no caso deste paradigma os vícios alegados, que sequer foram considerados como existentes, não dizem respeito a ausência de provas, ou à desconsideração de provas apresentadas, como foi relatado no recorrido. Nestas circunstâncias, a divergência

somente estaria caracterizada se os vícios em confronto guardassem alguma similitude, o que não se verificou, de sorte que o recurso não pode ser conhecido, nesta parte.

Quanto ao segundo ponto suscitado pela Fazenda Nacional - **se nulidade houve, trata-se de vício formal e não material** - foram analisados os paradigmas representados pelos Acórdãos n°s 203-09.332 e 303-33.365. Quanto ao primeiro deles, foi colacionada a respectiva ementa, conforme a seguir:

*"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - IMUNIDADE - NULIDADE POR VÍCIO FORMAL - A imprecisa descrição dos fatos, pela falta de motivação do ato administrativo, impedindo a certeza e segurança jurídica, macula o lançamento de vício insanável, tornando nula a respectiva constituição. Processo anulado ab initio."*

A ementa acima não permite que se saiba qualquer detalhe acerca do vício apontado. Ademais, o vício tratado no acórdão recorrido não foi exatamente na descrição dos fatos e sim na comprovação dos fatos alegados. Compulsando o inteiro teor desse primeiro paradigma, constata-se que a situação nele tratada também em nada se assemelha à do recorrido. Confira-se:

*"Por se tratar de matéria envolvendo a imunidade da COFINS, há de se observar a independência deste processo em relação ao Processo de n° 13133.000025/99-62 (Imposto de Renda e CSLL), o qual foi julgado em Sessão de 11 de junho de 2003, por meio do Acórdão n° 107-07.197, de forma a dar provimento ao recurso voluntário para anular o Ato Declaratório n° 15, de 27 de março de 2002, que suspendera a imunidade. Reitero que a independência deste se justifica porque os tributos são essencialmente diferentes em sua materialidade e em seus pressupostos legais."*

***Compulsando os autos, verifico que a fundamentação no artigo 32 da Lei n° 9.430/96 não diz respeito à COFINS, objeto do presente processo administrativo, ainda que a suspensão da imunidade, operada por ato administrativo, possa servir como subsídio para aplicabilidade do direito.***

(...)

*Em se tratando da COFINS, há de se observar que o comando legal inserido está originariamente no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal. Em decorrência, reitero que o lançamento é um ato declaratório da obrigação tributária, devendo-se reportar à legislação específica do tributo em análise. Pela independência da COFINS, os atos praticados, ou faltas cometidas, devem, obrigatoriamente, ser descritos no auto específico da contribuição e regidos pela lei do tempo em que foram praticados. Estas considerações preliminares são importantes, sobretudo no tocante à prova, pois "a prova" regida pelo direito substantivo há de se ater aos fatos trazidos no processo e com estes ter dependência. **Não há como tratar a COFINS como decorrente do IR** porque assim não o quis o legislador.*

(...)

*Em verdade, o agente fiscal pode e deve efetuar o ato administrativo do lançamento de acordo com as razões de seu livre convencimento, todavia, deve explicitar as razões que o levaram a adotar este ou aquele procedimento, de maneira que seu procedimento não se configure em arbítrio; logo, imprescindível, indicar, na descrição dos fatos, os motivos que lhe formaram o convencimento, sem se reportar a outro procedimento fiscal como prova única de suas argumentações. Ressalte-se que essa exigência tem implicação substancial e não meramente formal. No mais, em se tratando de pessoa jurídica de fins não lucrativos, não basta, portanto, a autoridade julgadora dizer que houve falta de pagamento e reportar-se a artigos genéricos da lei, como se fosse uma pessoa jurídica comum, eis que necessário, sob pena de nulidade, a exteriorização da base fundamental do procedimento."*

Destarte, constata-se que o vício ocorrido, no caso do paradigma, foi a consideração, por parte da Fiscalização, de que um processo de exigência de Cofins seria decorrente de um outro processo de IRPJ, adotando-se assim as provas desse último, sem especificar-se os elementos e provas específicos da Cofins. Com efeito, tal situação em nada se assemelha àquela tratada no acórdão recorrido.

No que tange ao segundo paradigma indicado para esta questão - Acórdão nº 303-33.365 - a Fazenda Nacional reproduz a respectiva ementa, conforme a seguir:

*"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

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

*LANÇAMENTO. ERRO NA MOTIVAÇÃO DE SUA LAVRATURA. VÍCIO DE FORMA. CONFIGURAÇÃO. O lançamento, como espécie de ato administrativo, deve observar a regularidade de seus elementos constitutivos (sujeito, forma, objeto, motivo e finalidade), de tal maneira que os defeitos existentes na motivação de sua lavratura, quando não refletem a adequada razão de sua realização, configuram vício de forma por prejudicar o contraditório e a ampla defesa, impondo sua nulidade. Processo anulado ab initio." (destaques da Recorrente)*

De plano, verifica-se que o caso tratado no acórdão recorrido não é de defeito de motivação que não reflita a adequada razão de sua realização mas sim de falta de comprovação. Compulsando o inteiro teor desse paradigma, constata-se mais uma vez que o caso ali tratado em nada se assemelha ao do acórdão recorrido. Confira-se o voto do paradigma:

*"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 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”.*

A leitura da ementa já permite concluir que o caso tratado no paradigma em nada se assemelha ao do acórdão recorrido, o que se confirma pela colação de trechos do respectivo voto:

*"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."*

O trecho acima bem resume a situação do paradigma, que denota uma sequência de erros materiais, devidos a lapsos manifestos, o que não se pode comparar com a situação do acórdão recorrido, que não trata de erros formais e sim do relato de ausência de provas de que teria havido cessão de mão-de-obra, bem como desconsideração de contratos que demonstraria que tratava-se de empreitada total.

Diante do exposto, tendo em vista que os paradigmas indicados efetivamente não logram caracterizar a divergência alegada, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo