



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

Processo n° 13896.001443/2007-15
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-006.624 – 2ª Turma
Sessão de 21 de março de 2018
Matéria PAF - NULIDADE
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TV OMEGA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/05/2006

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.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Júnior, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente processo trata do **Debcad 37.100.628-7**, referente às Contribuições Sociais Previdenciárias devidas pela empresa, relativas à retenção de 11% incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pelo prestador de serviços.

Em sessão plenária de 17/04/2012, foi julgado Recurso de Ofício, prolatando-se o Acórdão nº 2301-002.699 (e-fls. 1.037 a 1.044), assim ementado:

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/05/2006

RECURSO DE OFÍCIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RETENÇÃO DE 11% NA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. FALTA DE CARACTERIZAÇÃO DOS SERVIÇOS.

Levantamento fiscal fundado na cobrança de valores correspondentes ao percentual de 11% (art. 31 da Lei 8.212/1991), incidente sobre pagamentos de serviços executados com cessão de mão-de-obra, sem a comprovação dos correspondentes requisitos legais caracterizadores dessa modalidade de prestação de serviços.

Não há como serem lançados os valores correspondentes ao percentual de 11% (art. 31 da Lei 8.212/1991) na falta de comprovação dos requisitos legais caracterizadores da execução de serviços com cessão de mão-de-obra.

A falta de apresentação pelo fisco de documentos e fatos que individualizem a forma de prestação de serviços, impede o contribuinte de aferir as circunstâncias determinantes da cessão de mão-de-obra, o que acarreta cerceamento de defesa na esfera administrativa.

Recurso de Ofício Negado"

A decisão foi assim resumida:

"Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em dar provimento ao recurso de ofício. Sustentação oral: Fábio H. Higuchi. OAB: 118.449/SP."

O processo foi recebido na PGFN em 16/08/2012 (carimbo apostado na Relação de Movimentação de e-fls. 1.053) e, em 27/08/2012, o Procurador da Fazenda Nacional deu-se por intimado (Termo de Ciência de fls. 1.052). Em 31/08/2012, foi interposto o Recurso Especial de e-fls. 1.055 a 1.075 (Relação de Movimentação de e-fls. 1.054).

O apelo está fundamentado no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente à época, e visa rediscutir a **nulidade do lançamento**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2300-138/2013, de 02/04/2013 (e-fls. 1.045 a 1.047). Em seu apelo, a Fazenda Nacional alega:

- os arts. 59 e 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, devem ser interpretados de forma sistemática, o que significa que somente importarão em nulidade as irregularidades apontadas no art. 59 da Lei do Processo Administrativo Fiscal;

- *in casu*, a decisão vergastada reconheceu como nulidade fato que não se enquadra ao art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972;

- note-se que esse julgamento vai de encontro aos princípios da economia processual, da instrumentalidade das formas e da salvabilidade dos atos processuais;

- é de se concluir, por conseguinte, que se aplica a este feito o art. 60 do Decreto 70.235, de 1972, assim, a suposta irregularidade do lançamento não importará em nulidade;

- ademais, é conveniente destacar que o CARF tem firmado o entendimento que se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as mediante extensa e substancial defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito, mostra-se incabível a declaração de nulidade de lançamento, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas;

- de tudo, vê-se que os termos do procedimento fiscal contêm os elementos necessários e suficientes para o atendimento dos arts. 10 e 11 do Decreto n.º 70.235, de 1972;

- o exercício amplo e efetivo do direito de defesa foi propiciado ao contribuinte, que, inclusive, apresentou longo e detalhado arrazoado, não tendo arguido uma suposta obscuridade na descrição dos fatos geradores;

- assim, não se vislumbra a ocorrência de prejuízo à defesa do contribuinte neste processo, pelo que a decretação da nulidade representa a desnecessária movimentação da máquina pública, com o dispêndio de recursos do erário, para a repetição de atos administrativos válidos, perfeitos e eficazes.

Ao final, a Fazenda Nacional requer o conhecimento e o provimento do presente recurso para afastar a nulidade do lançamento.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 13/05/2013 (AR - Aviso de Recebimento de e-fls. 1.078), a Contribuinte, em 27/05/2013, ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 1.081 a 1.122 (carimbo de e-fls. 1.081), contendo os seguintes argumentos:

Da inadmissibilidade do Recurso interposto

- a matéria em discussão trata-se, claramente, de nulidade de Auto de Infração, quando não caracterizado pela autoridade fiscal lançadora a cessão de mão-de-obra ou empreitada no lançamento fiscal, consubstanciado no referido auto, na hipótese de obrigação de retenção, pela tomadora do serviço, da contribuição previdenciária ao INSS (art. 31, da Lei nº 8.212, de 1991);

- ocorre que a Fazenda Nacional visa enquadrar tal discussão à mesma situação em que este tribunal afastou a hipótese de nulidade de Auto de Infração por cerceamento de defesa, quando verificado nos autos elementos suficientes à caracterização da matéria, notadamente trazendo à colação casos envolvendo cobrança de IRPJ, tributo que segue sistemática diversa de apuração e aferição que a Contribuição Previdenciária em questão, que exige a devida caracterização do fato gerador, demonstrando-se a cessão de mão-de-obra com

base em elementos objetivos, dentre os quais a disposição do empregado ao tomador do serviço e a prestação continuada deste serviço;

- a Fazenda Nacional visa, portanto, adequar equivocadamente o caso em tela às hipóteses de vícios formais do Auto de Infração, que poderiam ser supridos pelo seguimento da discussão no âmbito administrativo, sem supostamente malferir o contraditório e a ampla defesa, situação essa que não guarda relação com a situação narrada e já confirmada por duas turmas de julgamento, pois a ausência de caracterização do fato gerador é elemento essencial ao próprio lançamento, implicando em vício material que não pode ser suprido;

- a matéria já se encontra pacificada no âmbito desta Câmara Superior, sendo descabida sua rediscussão frente a pressupostos absolutamente díspares e/ou genéricos, conforme pretende a Fazenda Nacional, inexistindo, em verdade, qualquer divergência quanto à interpretação da lei tributária, repise-se, o art. 31, da Lei nº 8.212, de 1991, não devendo o presente Recurso Especial sequer ser conhecido.

Do Mérito

- observa-se que a lei elegeu elementos objetivos à caracterização da cessão de mão-de-obra, dentre os quais a colocação do empregado à disposição do tomador do serviço, bem como a realização do serviço de forma contínua, fazendo uso de conceitos do direito do trabalho, de modo a demonstrar vínculo entre o empregado e o tomador do serviço, bem como com o respectivo fato gerador, a justificar a responsabilidade deste último no recolhimento da contribuição previdenciária, na forma do art. 128, do Código Tributário Nacional;

- exatamente por trazer esses elementos e por não exigir a retenção e recolhimento da contribuição de todo e qualquer serviço, mas apenas daqueles em que realmente houve a cessão de mão-de-obra, deve a autoridade fiscal buscar e demonstrar esses elementos, de modo a caracterizar o fato gerador deste tributo e poder exigir seu pagamento; trata-se, como já apontado anteriormente, de elemento material indispensável à constituição do lançamento, e nesse sentido já decidiram inúmeras turmas do CARF;

- destarte, uma vez que o entendimento sobre o tema já foi extensamente debatido neste tribunal, de modo que já se encontra devidamente pacificado, inexistindo qualquer razão de direito para que seja revisto, uma vez que a hipótese material de incidência da contribuição já foi analisada e definida, cabendo sua demonstração à autoridade fiscal lançadora, sob pena de nulidade, eis que a ausência da caracterização da cessão de mão-de-obra se constitui em vício material a ensejar cerceamento de defesa.

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 NFLD - **Debcad 37.100.628-7**, referente às Contribuições Sociais Previdenciárias devidas pela empresa, relativas à retenção de 11% incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pelo prestador de serviços, conforme se infere do Relatório Fiscal de fls. 272 a 276.

No caso do acórdão recorrido, foi declarada a nulidade do lançamento por cerceamento de defesa. **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.**

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte alega inexistência de divergência, quanto à interpretação da lei tributária, entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Assim, tratando-se de discussão acerca da existência 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, negou-se provimento ao Recurso de Ofício, declarando-se a nulidade do lançamento, considerando-se que a Fiscalização não comprovou a cessão de mão-de-obra. Confira-se os respectivos trechos do acórdão recorrido:

Ementa

RECURSO DE OFÍCIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RETENÇÃO DE 11% NA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. FALTA DE CARACTERIZAÇÃO DOS SERVIÇOS.

Levantamento fiscal fundado na cobrança de valores correspondentes ao percentual de 11% (art. 31 da Lei 8.212/1991), incidente sobre pagamentos de serviços executados com cessão de mão-de-obra, sem a comprovação dos correspondentes requisitos legais caracterizadores dessa modalidade de prestação de serviços.

Não há como serem lançados os valores correspondentes ao percentual de 11% (art. 31 da Lei 8.212/1991) na falta de comprovação dos requisitos legais caracterizadores da execução de serviços com cessão de mão-de-obra.

A falta de apresentação pelo fisco de documentos e fatos que individualizem a forma de prestação de serviços, impede o contribuinte de aferir as circunstâncias determinantes da cessão de mão-de-obra, o que acarreta cerceamento de defesa na esfera administrativa.

Voto

"2. Nos recursos de ofício, cumpre a este Conselho verificar o acerto e a legalidade das decisões recorridas. No caso, o posicionamento da DRJ não merece reparos.

3. O julgador de origem julgou nulo o lançamento fiscal ao argumento de que sem a comprovação dos requisitos legais

caracterizadores dos serviços executados com cessão de mão-de-obra não há como se atestar a validade da cobrança de valores correspondentes ao percentual de 11% (art. 31 da Lei 8.212/1991).

4. A falta de apresentação de documentos e fatos que individualizem a forma de prestação de serviços, impede o contribuinte de aferir as circunstâncias determinantes da cessão de mão-de-obra, o que acarreta cerceamento de defesa na esfera administrativa (ff. 920 a 926 v.). Nada mais acertado.

(...)

13. Considerando que cumpre à administração tributária apontar todos os elementos necessários à configuração do fato gerador, não há como deixar de considerar o lançamento insubsistente por não comprovar a materialidade da regra matriz de incidência da contribuição.

14 Até mesmo os critérios utilizados pelo fisco para chegar aos valores do débito não foram devidamente esclarecidos pela autoridade lançadora. A doutrina sustenta o seguinte:

*“O lançamento é ato singular que se faz proceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais, podendo ser declarado, ao cabo, subsistente ou insubsistente, no todo ou em parte, em decorrência do controle do ato administrativo pela própria administração” (Sacha Calmon Navarro Coelho. *Liminares e Depósitos Antes do lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição*. 2 ed. Dialética. p. 68)*

15. A propósito, a Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, trata em seu art. 2º que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da motivação.

16. Com efeito, cumpre destacar que o art. 50 da Lei n.º 9.784/99 sustenta a necessidade de os atos administrativos, que neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses, serem motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos.

17. Isto porque, a atividade administrativa de lançamento requer a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, como preceitua o CTN, em seu art. 142.

(...)

18. Nesse sentido, o próprio art. 37, da Lei 8.212/91, dispõe que a fiscalização deverá lavrar notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores: “constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.” [g.n.]

19. *Acrescento ainda que o relatório fiscal é a peça essencial para propiciar o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo da obrigação tributária, assim como a adequada análise do crédito.*

20. *Nesse aspecto, é cediço que não se pode vincular a recorrente a uma determinada obrigação tributária, sem que haja comprovação da ocorrência do fato gerador que ensejou tal cobrança, vez que o onus probandi cabe ao fisco.*

21. *Feitas essas considerações, nego provimento ao recurso de ofício nos termos acima delineados." (grifos nossos)*

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 - ainda assim se considerasse que não houve prejuízo à defesa, afastando-se a nulidade.

Visando demonstrar a alegada divergência, a Fazenda Nacional indica como paradigmas os Acórdãos nºs 108-08.499 e CSRF/02-02.301. Quanto ao primeiro deles, foi colacionada a respectiva ementa, conforme a seguir:

“IRPJ - CSLL – RECURSO DE OFÍCIO – PREJUÍZO FISCAL – BASE DE CÁLCULO NEGATIVA – COMPENSAÇÃO LIMITADA A 30% - É legítimo o aproveitamento do saldo do prejuízo fiscal de IRPJ e da base de cálculo negativa de CSLL, acumulados até a ocorrência do fato gerador, no limite de 30% do prejuízo fiscal e da base de cálculo positiva apurada, o que se coaduna com o decidido em primeiro grau.

IRPJ – PRELIMINAR DE NULIDADE – CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA – Incabível a preliminar de nulidade de cerceamento ao direito de defesa, pois o processo administrativo fiscal seguiu plenamente os trâmites legais, tendo a recorrente todas as oportunidades cabíveis para argumentar, não se vislumbrando qualquer prejuízo aparente.

IRPJ – PRELIMINAR DE NULIDADE – FALTA DE DESCRIÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO – Não há que se acolher a preliminar de nulidade ante a falta de descrição suficiente do auto de infração, eis o mesmo preenche todos os pressupostos legais em sua elaboração, e a autuada demonstrou pleno conhecimento da matéria em sua defesa, não se verificando quaisquer irregularidades nesse sentido.

IRPJ – CSLL – NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS – ILEGALIDADE – Incabível a utilização de notas fiscais inidôneas para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Correta a decisão de primeira instância que glosou a título de custo o valor total das notas fiscais ilegítimas, uma vez que não constituem elementos hábeis e idôneos a suportar a dedutibilidade dos valores dispendidos na aquisição de insumos na determinação da base imponible. Recurso de ofício negado. Preliminares rejeitadas. Recurso voluntário negado.”. (Grifos da Recorrente)"

De plano, constata-se que o paradigma não trata, em absoluto, de situação similar à do recorrido. 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:

"A matéria objeto do recurso voluntário corresponde à apropriação indevida de custos, caracterizada por compra fictícia feita por meio de documentação inidônea, que levou a uma redução indevida de seu Lucro Real, com a cobrança dos devidos acréscimos legais, com enquadramento legal nos arts. 195, I, 197, p. único, 231, 232, I, 234, 243, todos do RIR/94 e arts. 249, I, 251, p. único, 289, 290, I, 292 e 300, todos do RIR/99, e com relação à multa, art. 44, II, da Lei n° 9.430/96.

O lançamento principal deu ensejo a tributação reflexa de CSLL, com enquadramento legal nos arts. 2° e §§ da Lei 7.689/88, 1° e 28, ambos da Lei 9.430/96, 6° da MP n° 1.807/99 e reedições, 6° da MP n° 1.858/99 e reedições.

(...)

Com relação ao recurso voluntário, quanto às preliminares arguidas, entendo que não prosperam os argumentos da recorrente, uma vez que não houve cerceamento ao direito de defesa, pois o processo administrativo fiscal seguiu plenamente os trâmites legais, tendo a recorrente todas as oportunidades cabíveis para argumentar, não se vislumbrando qualquer prejuízo aparente. E tocante à preliminar de nulidade ante a falta de descrição suficiente no auto de infração também entendo ser improcedente, pois o mesmo preenche todos os pressupostos legais em sua elaboração, e a autuada demonstrou pleno conhecimento da matéria em sua defesa, não se constatando quaisquer irregularidades nesse sentido."
(grifei)

Com efeito, no caso deste paradigma os vícios alegados, que sequer foram considerados como existentes, não dizem respeito à ausência de provas, 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.

No que tange ao segundo paradigma indicado - Acórdão n° CSRF/02-02.301 - a Fazenda Nacional reproduz a respectiva ementa, conforme a seguir:

"NORMAS PROCESSUAIS - CAPITULAÇÃO LEGAL NULIDADE INEXISTENTE. O estabelecimento autuado defende-se dos fatos a ele imputado, e não do dispositivo legal mencionado na acusação fiscal. 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. IPI - MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO, COM COBERTURA DE CRÉDITO - A mera falta de lançamento do imposto nas notas fiscais respectivas, é suporte fático suficiente para a aplicação da multa de lançamento de ofício, mesmo nos casos em que o período de apuração apresente saldo credor na escrita fiscal.

Recurso especial provido" (destaques da Recorrente)

De plano, verifica-se que o caso tratado no acórdão recorrido não é de defeito de capitulação legal, mas sim de falta de comprovação da cessão de mão-de-obra. Compulsando-se 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:

“Quanto à suposta ausência de enquadramento legal a lastrear a multa, entendo equivocado o posicionamento da câmara recorrida, a uma porque a infração foi corretamente descrita no auto de infração fl. 235), nos termos seguintes: O estabelecimento equiparado a industrial deu salda a produto(s) tributado(s) sem lançamento do imposto, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante deste auto de infração. Em seguida, foi feito o escoreito enquadramento legal da infração - art. 59 c/c art. 51, inc. I, alínea "b", ambos do RIPI/1982 (fl. 236) -; a duas porque a citação da capitulação legal era prescindível, pois não se pode olvidar que o acusado defende-se dos fatos a ele imputado, e não do dispositivo legal mencionado na acusação fiscal. Somente haveria prejuízo à defesa se os fatos narrados na acusação não correspondessem aos ocorridos no mundo fenomênico. Mas não foi isso o que aconteceu, a Fiscalização foi pródiga ao descrever, minudentemente, as infrações imputadas ao autuado. Além do que, cada um dos fatos imputados veio arrimado em farta documentação.” (grifos nossos)

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 do trecho do respectivo voto. Com efeito, no caso deste paradigma os vícios alegados, que sequer foram considerados como existentes, não dizem respeito à ausência de provas, como foi relatado no recorrido. O trecho acima bem resume o caso do paradigma, que rechaça a existência de um suposto vício no enquadramento legal da infração, o que não se pode comparar com a situação do acórdão recorrido, que trata do relato de ausência de provas de que teria havido cessão de mão-de-obra.

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

