



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720763/2022-48
ACÓRDÃO	2401-012.277 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ATENTO BRASIL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

ACÓRDÃO DE IMPUGNAÇÃO. NULIDADE. SANEAMENTO.

Ao deixar de examinar mais de um capítulo da impugnação, o Acórdão de Impugnação gerou preterição ao direito de defesa, vício processual passível de saneamento mediante emissão de nova decisão de primeira instância a apreciar todos os argumentos e provas suscitados na impugnação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para acolher a preliminar de nulidade para anular a decisão de primeira instância e determinar a emissão de nova decisão.

Assinado Digitalmente

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier - Presidente

Participaram do julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marcio Henrique Sales Parada, Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nunez Campos e Miriam Denise Xavier.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1537/1608) interposto em face de decisão (e-fls. 1515/1523) que julgou improcedente impugnação contra **Auto de Infração** (e-fls. 03/10) de

Contribuições Previdenciárias da Empresa e do Empregador relativas ao Código de Receita 2141 - CP PATRONAL (infração: DIVERGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA - INFORMAÇÃO INDEVIDA DE AJUSTE DE CPRB EM GFIP e DIVERGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA SOBRE BASES DECLARADAS DE EMPREGADO), a versar sobre as competências 01/2018 e 12/2019, cientificados em 29/11/2022 (e-fls. 1254). O Relatório Fiscal consta das e-fls. 15/36.

Na impugnação (e-fls. 1259/1305), foram abordados os seguintes tópicos:

- (a) Nulidade por vício de fundamentação da acusação fiscal.
- (b) Nulidade por vício na base de cálculo.
- (c) Mérito. Lei nº 12.546, de 2011. Definição de receita bruta. Teleatendimento/call center. Ad argumentandum, receitas que não decorrem da prestação de serviço. Subsidiariamente, abatimento integral dos valores de CPRB pagos a maior.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 1515/1523):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 01/01/2018, 31/12/2019

CPRB. TREINAMENTO. LOCAÇÃO DE ESPAÇO. COMISSÃO.

A atividade de treinamento, locação de espaço e comissão não se confunde com a atividade de call center e não está abrangida pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB) SUBSTITUTIVA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE A REMUNERAÇÃO. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Exclui-se da base de cálculo da CPRB a receita bruta decorrente de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, exceto quanto aos serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique.

CPRB RECOLHIDA INDEVIDAMENTE. APROVEITAMENTO NO CURSO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE.

As contribuições recolhidas indevidamente a título de CPRB podem ser objeto de repetição do indébito em âmbito administrativo por meio de procedimentos específicos atinentes à restituição e à compensação, descabendo seu aproveitamento no âmbito do contencioso administrativo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão foi cientificado em 11/06/2024 (e-fls. 1531/1534) e o recurso voluntário (e-fls. 1537/1608) interposto em 08/07/2024 (e-fls. 1535/1536), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Intimado em 11/06/2024, o recurso deve ser conhecido.

- (b) Nulidade do Acórdão por inovação. A decisão recorrida inova a tese acusatória, gerando cerceamento ao direito de defesa. A Autoridade Fiscal, além de não indicar quais seriam as atividades consideradas "desoneradas" e "não desoneradas", não apresentou as razões pelas quais se entendeu que algumas receitas seriam "não desoneradas". O Relatório Fiscal não esclarece por que as receitas provenientes de atividades vinculadas ao call center foram classificadas como não desoneradas. Assim, toda a argumentação empregada nos tópicos "Da prestação de serviço a residentes no exterior" e "Dos Serviços de comissão", "treinamento", "locação de infraestrutura" do Acórdão são inovadoras, causadoras de sua nulidade. E mais, a Autoridade Fiscal não afastou ou deu interpretação diversa à explicação apresentada pela recorrente. Igualmente também não questionou a efetiva prestação do serviço, bem como a sua exportação. Não há no RF qualquer questionamento acerca da efetividade da prestação de serviço, bem como sobre a sua exportação, o que apenas foi feito no acórdão recorrido. Há inovação também na motivação para não realizar o abatimento dos valores de CPRB pagos a maior, tendo a impugnante demonstrado erro de fato ao se efetuar o abatimento apenas parcial. A autoridade fiscal não realizou o abate integral por considerar que para determinados períodos a recorrente não teria feito o recolhimento da CPRB apurada. Demonstrada a premissa equivocada da fiscalização a turma julgadora deveria ter procedido ao abatimento complementar e não criado tese inovadora de os recolhimentos terem de ser compensados ou restituídos em procedimento próprio. Assim, se deixou de lado o erro de fato cometido pela Autoridade Fiscal, para se criar um alegado erro de procedimento por parte da Recorrente. A autoridade fiscal, contudo, procedeu ao abatimento parcial, o que não condiz com a alegação de que qualquer recolhimento de CPRB deve se submeter a pedido de compensação ou restituição. Não obstante, certo é que o acórdão recorrido inovou também nesse tocante, sendo certo que a Recorrente não pôde se defender, em sua Impugnação, sobre a alegação de que todo o valor pago de CPRB deveria ser compensado ou restituído, e não abatido do lançamento de ofício. Logo, as inovações violam o art. 142 do CTN e atraem o disposto no art. 59, II, do Decreto nº 70.235, de 1972.
- (c) Nulidade do Acórdão por falta de motivação. Diversos fundamentos de defesa e documentos comprobatórios, os quais, seja individualmente ou em conjunto poderiam ter alterado o posicionamento consignado no acórdão recorrido, não foram apreciados no julgamento. Não se analisou a tese autônoma de 100% da receita bruta decorrer de atividade classificada como desonerada. A Turma Julgadora não se posicionou, por exemplo, sobre a arguição a respeito de os valores que não sejam provenientes da atividade principal, e que também não decorram da venda de bens ou prestação de serviços, não estarem

contemplados no conceito de receita bruta previsto no artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Assim, uma vez que a Recorrente apenas presta serviço na área de call center, qualquer valor distinto das receitas de call center (teleatendimento, telemarketing, telecobrança etc.) não pode ser considerado receita oriunda da prestação de serviço e atividade principal, e, por isso, não se autoriza o seu enquadramento no inciso IV, do artigo 17., do Decreto-Lei nº 1.598/1977, fazendo com que não seja considerado para fins de cálculo da proporcionalidade. O Acórdão também é omissivo sobre a falta de coerência da acusação fiscal. Não há em toda a acusação fiscal qualquer explicação sobre o fato de a Autoridade Fiscal ter considerado para algumas competências uma mesma receita como "sem desoneração", mas para outras competências ter considerado como "com desoneração". Explica-se. Para a competência de setembro de 2019 a Autoridade Fiscal classificou a receita "Serviços Básicos Intercompany" como "sem desoneração". Contudo, para a competência seguinte, outubro de 2019, a receita "Serviços Básicos Intercompany" foi classificada como "com desoneração". Não há no Acórdão qualquer manifestação sobre a contradição apontada pela defesa. A defesa também explicou que a receita denominada "comissão" não é uma atividade ou serviço prestado, mas forma de remuneração variável proveniente diretamente da performance dentro do serviço de teleatendimento, conforme ampla documentação. Entretanto, não há no acórdão recorrido uma única menção sobre o vasto conteúdo probatório apresentado. O Acórdão apenas adota o posicionamento genérico e subjetivo de não se admitir tais valores pagos ao único e exclusivo critério da contratante como receita de serviço de Call center, revelando a ausência de análise dos documentos e a ausência de motivo para sua conclusão (Lei nº 9.784, de 1999, art. 50, I, §1º; Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 31 e 59, II; Lei nº 13.105, de 2015, art. 489, §1º, IV; e jurisprudência). Logo, há cerceamento de defesa e supressão de instância, sendo o vício material e insanável.

- (d) Nulidade por vício de fundamentação da acusação fiscal. A Autoridade Fiscal entendeu que parcela das receitas auferidas pela Recorrente foram provenientes de atividades "não desoneradas", mas não há no RF sequer um único apontamento sobre quais seriam as receitas não desoneradas para fins de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento e muito menos as razões pelas quais se entendeu que deveria ser adotada uma classificação ou outra. Somente com a análise dos cálculos feitos pela Autoridade Fiscal, os quais não se encontram dentro do RF, é possível identificar quais receitas foram classificadas como não desoneradas. Somente sendo possível entender o que foi ou não considerado pela Autoridade Fiscal a partir da análise de seus cálculos, ou seja, que as receitas contabilmente

classificadas como "treinamento", "comissão" e "locação de infraestrutura" não poderiam ser enquadradas nos critérios utilizados para apuração da CPRB, segundo a concepção fiscal. Contudo, assim como não há no RF, igualmente não há nos cálculos da Autoridade Fiscal a justificativa que fundamente o seu entendimento. A motivação surge apenas com as inovações feitas no acórdão recorrido. Nesse mesmo sentido, também não há qualquer explicação sobre o fato de a Autoridade Fiscal ter considerado para algumas competências uma mesma receita como "sem desoneração", mas para outras competências a ter considerado como "com desoneração" (por exemplo, competências 09 e 10/2019; fls. 1228/1229). E nem se alegue, como feito no acórdão recorrido, que "na impugnação restou demonstrado que a impugnante entendeu perfeitamente quais receitas foram consideradas não desoneradas", porquanto se trata de verdadeiro jogo de adivinhação, no qual inclusive não foi capaz de se defender antecipadamente das novas teses acusatórias criadas no acórdão recorrido. Portanto, tem-se que a Autoridade Fiscal cometeu equívocos graves ao identificar e mensurar a base de cálculo da CP, o que implica no vício material de fundamentação, bem como de iliquidez e incerteza e em clara violação ao artigo 142 do CTN, ao art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e aos arts. 2º e 50 da Lei nº 9.784, de 1999. A falta, o erro ou deficiência de fundamentação adequada (subsunção dos fatos à norma) configura vício de caráter material insanável (jurisprudência).

- (e) Nulidade por vício na base de cálculo. A Autoridade Fiscal entendeu que seria o caso de abater do lançamento fiscal essa apuração feita a maior do que a devida a título de CPRB, dos períodos de janeiro a setembro de 2018 e junho a setembro e novembro e dezembro de 2019 (doc. 2 da impugnação). Por outro lado, por entender que a recorrente "não efetuou recolhimento da CPRB devida conforme sua apuração em DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais), sob código de receita 2985 nos períodos de outubro a dezembro de 2018 e janeiro a maio e outubro de 2019, a CPRB entendida como declarada a maior pela recorrente nesses períodos, mas não paga, não foi considerada passível de abatimento. A recorrente apurou em janeiro de 2019 um total de R\$ 8.209.294,82 de CPRB a recolher (débito declarado, constituído e pago). Já a autoridade fiscal apurou uma CPRB a recolher no montante de R\$ 7.531.179,41. Logo, a recorrente declarou, constituiu e pagou uma CPRB a maior de R\$ 678.115,41., a ser abatido do INSS a recolher sobre folha apurado pela fiscalização (total devido a título de contribuição previdenciária, segundo a própria autoridade fiscal, é de R\$ 9.313.098,25 = CPRB + CP incidente sobre a folha). Isso porque, a recorrente efetuou, sim, o recolhimento da CPRB devida conforme sua apuração no período de outubro a dezembro de 2018 e janeiro a maio e outubro de 2019 (Doc. 03 da Impugnação). Não há justificativa e nem

coerência para não se adotar o abatimento apenas em parte do período. Há uma verdadeira cobrança sem fato impositivo de incidência tributária que a justifique, pois, de um lado se cobrará toda a CPRB declarada, constituída e paga pela Recorrente e, de outro, se cobrará também o crédito tributário constituído pela autoridade fiscal. Assim, há manifesta iliquidez e incerteza no lançamento fiscal e afronta ao art. 142 do CTN, a gerar nulidade por erro na base de cálculo.

- (f) Mérito. Delimitação da controvérsia. Afastadas as inovações da decisão recorrida e não havendo no relatório fiscal um único fundamento para justificar a classificação de receitas como não desoneradas, o cerne da controvérsia é o percentual das receitas da recorrente que podem ser enquadradas como provenientes de atividades desoneradas, ou seja, entender se as receitas auferidas decorrem ou não da atividade de teleatendimento/*call center*. Lei nº 12.546, de 2011. A CPRB ficou atrelada à atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, tendo a Lei nº 12.546/2011 estabelecido o critério da proporcionalidade entre o regime de apuração da CPRB e o regime de apuração da CP sobre a folha de salários e a Lei nº 11.774/2008 estendido o tratamento diferenciado às "empresas que prestam serviços de *call center*", mas não as conceituou. Definição de receita bruta. Quando da edição da Lei nº 12.546/2011, não houve a definição do conceito de "receita bruta". A partir de 2015 compreende-se como receita bruta para fins de incidência da CPRB: (i) o produto da venda de bens; (ii) o preço da prestação de serviço; (iii) o resultado auferido em operação de conta alheia; e (iv) as receitas da atividade ou objeto principal da empresa (Instrução Normativa RFB nº 1.436/13, art. 1º, caput e §4º; e Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 12, na redação da Lei nº 12.973/14). Teleatendimento/*call center*. Tendo em vista que a Recorrente exerce como a atividade econômica preponderante a prestação de serviço de teleatendimento/*call center*, o seu CNAE é registrado sob o código 8220-0/00. A Portaria nº 9/2007, da Secretaria de Inspeção do Trabalho, que aprovou o Anexo II da Norma Regulamentadora NR 17, estabeleceu os parâmetros mínimos para o trabalho em atividades de teleatendimento e telemarketing e apresentou algumas conceituações sobre esses termos. De acordo com o seu item "2.1", o campo de aplicação da mencionada NR 17 é "todas as organizações que mantêm serviços de teleatendimento/telemarketing, nas modalidades ativo ou receptivo, em centrais de atendimento telefônico e/ou centrais de relacionamento com clientes (call centers), para prestação de serviços, informações e comercialização de produtos". Adiante, no item "2.1.1" se afirma que "entende-se como *call center* o ambiente de trabalho no qual a principal atividade é conduzida via telefone e/ou rádio com utilização simultânea de terminais de computador". Com o aumento da demanda e dos

problemas apresentados pelos clientes, houve a necessidade de desenvolvimento do serviço com computadores para o armazenamento de dados, bem como para a prestação de informações instantâneas para clientes. Essa evolução conduziu à criação de centrais de atendimento para diversos fins como call center, help desk, e Serviço de Atendimento ao Cliente — SAC, por exemplo, que são relacionados à venda de produtos e serviços, atendimento de emergência, entre outros. A atividade de call center se define a partir do modelo de negócio implementado, com estrutura, tecnologia e recursos humanos especializados para atender às demandas dos clientes (teleatendimento, telemarketing, telecobrança etc.). A atividade de call center demanda uma série de elementos à sua consecução, como, por exemplo, o treinamento de atendentes de acordo com a operação que será realizada, a disponibilização do material necessário, que vai desde a cadeira que o atendente usará até a tecnologia empregada nos canais de contato, a infraestrutura necessária etc. A Recorrente, cujo principal objeto social é a atividade de teleatendimento, é uma das cinco maiores provedoras mundiais de serviços de gestão de relacionamento com clientes e terceirização de processos de negócios, e líder na América Latina, com atuação direta em 17 países, com mais de 95 centros de relacionamento, mais de 110.000 postos de trabalho e empregando mais de 150.000 colaboradores. Considerando a sua atuação no setor de teleatendimento, a Recorrente, no período autuado, adotou para fins de seu enquadramento na CPRB a respectiva legislação e normas vigentes à época dos fatos para a atividade de call center (Instrução Normativa RFB nº 1.436/2013 e Instrução Normativa RFB nº 1.812/2018), nos termos do artigo 7-A da Lei nº 12 546/2011. A fiscalização não afastou os fatos a demonstrar que todas as receitas auferidas (inclusive as que foram afastadas pela Autoridade Fiscal para fins de CPRB) decorrem diretamente da atividade de teleatendimento/call center, sendo incontroversos os fatos constantes das respostas apresentadas: i) Comissão: esclareceu-se que a rubrica que "comissão" não representa uma atividade ou serviço propriamente dito, mas, sim, uma forma de remuneração variável condicionada ao cumprimento de determinada meta relacionada ao serviço de teleatendimento. No caso da Fiscalizada, o pagamento de comissão ocorre após a concretização de objetivos por meio de telefonia, conforme disciplinado em prévia e expressa disposição contratual; ii) Telecobrança e cobrança: atividade de telecobrança, qual seja, a cobrança de inadimplentes por meio de múltiplos canais na modalidade de telemarketing ativo; iii) Treinamento: atividade de treinamento que pode ocorrer antes do início da operação de teleatendimento, seja ativo ou receptivo, ou após o início da operação, sendo uma fase de atualização e reciclagem com o propósito de tornar a operação de teleatendimento mais

eficiente; iv) Call center — estrutura cliente: atividade desenvolvida nos casos em que o cliente já possui a estrutura disponível para o teleatendimento, mas não possui a mão de obra qualificada para a sua realização e/ou know-how necessário para implementar a operação; v) Consultoria: serviço de atendimento ao cliente (Serviço de Atendimento ao Cliente SAC da modalidade Business to Business ("B2B")) que representa a atividade de teleatendimento prestada ao cliente da Pessoa Jurídica que contratou a Recorrente; vi) Contact center multicanais: atividade de teleatendimento receptivo, ativo, cross selling etc., realizado por meio de múltiplos canais de atendimento; vii) Locação de infraestrutura: disponibilização de infraestrutura para prática de teleatendimento (operador: servidor, gerência, portas de URA etc.); viii) Grandes clientes: a Recorrente esclareceu que "Grandes clientes não é uma atividade propriamente dita, mas, sim, a indicação de seus principais clientes em termos de faturamento; ix) Suporte técnico: atividade de teleatendimento técnico relacionado aos serviços que fazem parte do portfólio de serviços do cliente da recorrente; x) Serviços básicos intercompany atividades relacionadas aos serviços intercompany entre as empresas do Grupo Atento Brasil e intercompany corporativo da recorrente com empresas do Grupo Atento de outros países. Verifica-se, portanto, que todas as informações que foram prestadas pela Recorrente estão diretamente ligadas com a atividade de call center e, ressalte-se, não há nº RF qualquer argumento que justifique entendimento contrário. Os questionamentos acerca da natureza e efetividade dos serviços surgiram tão somente a partir do acórdão recorrido, o que, reitera-se, inovaram a acusação fiscal e não podem servir de supedâneo à manutenção da exigência fiscal. As receitas consideradas não desoneradas pela Autoridade Fiscal foram as classificadas contabilmente como "comissão", "treinamento", "locação de infraestrutura" e "serv. Básico - intercompany", as quais a Recorrente passa a abordá-las individualmente. Pontue-se que a receita "serv. Básico - intercompany" foi, inexplicavelmente, apenas parcialmente tida como não desonerada. Nem mesmo a decisão recorrida esclarece o motivo para não se admitir comissão como receita de serviços de call center. O fato de se alegar que o pagamento de comissão é feito a "exclusivo critério da contratante" apenas ressalta o fato de que a Turma Julgadora não analisou os fundamentos de defesa apresentados e a robusta documentação probatória que o acompanhou. O pagamento de comissão não foi realizado a "exclusivo critério da contratante", como se fosse uma espécie de gorjeta, mas, sim, por força de previsão contratual, vinculada ao atingimento de metas, conforme documentos comprobatórios. E, ainda que assim não o fosse, o que se admite por argumentar, o fato de se tratar de remuneração feita a "exclusivo critério da contratante" não desvirtua o fato de que essa remuneração paga "a exclusivo

critério da contratante” decorre da atividade de call center. Com efeito, nos remetendo ao RF, sequer é possível encontrar coerência na acusação fiscal que, ao passo que tratou a receita de "comissão" como não desonerada, considerou que a receita de "telecobrança" é desonerada, sendo que ambas decorrem, em igual forma, da atividade de call center e sua respectiva remuneração. Enquanto na "telecobrança" a Recorrente auferia receita por fazer cobranças de débitos por múltiplos canais (telefone, chat etc.), na "comissão" a Recorrente auferia receita, por exemplo, por fazer cobranças por múltiplos canais de forma exitosa. A primeira remuneração da Recorrente é a receita de “telecobrança”, que é paga simplesmente em razão da operação de telecobrança. Já a segunda remuneração é a receita de "comissão", que é paga em razão de a operação de telecobrança ter atingido uma meta (por exemplo, ter êxito na cobrança de 50% dos débitos). Ambas remuneram o serviço de call center. Corrobora-se o exposto ao se verificar o Contrato de Prestação de Serviços de Televendas firmado entre a Recorrente e a Tim Celular S.A. e Interlig Telecomunicações S.A., cujo objeto são "os serviços de Contact Center da CONTRATADA para fins de prospecção e venda dos Serviços e Produtos das CONTRATANTES, via Central de Televendas da Contratada, seja inbound (contato receptivo com o Cliente) e/ou outbound (contrato ativo com o Cliente)"(vide Doc. 04 da Impugnação). Sendo certo que a Recorrente foi contratada para execução do serviço de Contact Center "para fins de prospecção e venda dos Serviços e Produtos das CONTRATANTES, via Central de Televendas da Contratada", conforme acima demonstrado, imperioso se faz reconhecer que se trata de "Comissão referente a prestação de serviços" (pedido de faturamento) referente a televendas (contrato de prestação de serviço). Nesse mesmo sentido, o contrato firmado entre a Recorrente e o Banco Itaú S.A. Doc. 05 da Impugnação). Em outras palavras, não importa se a receita auferida é decorrente de remuneração fixa ou variável/comissão, mas, sim, a natureza do serviço que deu causa ao seu pagamento. O contrato firmado entre a Recorrente e o Banco Cetelem S.A. deixa ainda mais evidente o fato de que a receita de comissão está totalmente atrelada ao serviço de call center. Outro contrato que deixa claro tal fato é o firmado entre a Recorrente e a Telefônica Brasil S.A. (vide Doc. 06 da Impugnação). De acordo com o pactuado, a Recorrente foi contratada para "prover soluções eficazes em todas as interações da CONTRATADA com Clientes da VIVO ou Prospects" na modalidade Contact Center multicanais, que, conforme já informado neste recurso, assim como durante o curso do procedimento fiscal, consiste na atividade de teleatendimento realizado por meio de múltiplos canais de atendimento. O Anexo III do referido contrato, que trata da remuneração da Recorrente, apresenta de forma clara que os pagamentos serão feitos de forma fixa (de acordo com a prestação do serviço)

e de forma variável (de acordo com o atingimento de metas individuais). No presente caso, é irrelevante que a receita seja contabilmente denominada como "comissão", sendo de rigor observar que essa é paga em razão, única e exclusivamente, do serviço de teleatendimento (jurisprudência). Deveras, fica evidente que a receita denominada como 'comissão' foi auferida diretamente em razão da prestação de serviço de call center e não é paga a bel-prazer da contratante, pois prevista contratualmente, o que, ainda que assim o fosse, não alteraria a natureza do pagamento: prestação de serviço de call center. Conforme se infere da planilha acostada à Impugnação (vide Doc. 07 da Impugnação — arquivo "Doc_Comprobatorios.zip"), com o reconhecimento de que a receita de "comissão" decorre da atividade exercida pela Recorrente na área de call center, se alcança a monta de 97% da receita bruta desonerada, o que é suficiente para que se determine o cancelamento integral dos autos de infração. Isso, pois, exige-se que apenas 95% da receita bruta seja auferida por atividade desonerada. Receita denominada como "treinamento". A atividade de treinamento, diretamente relacionada ao teleatendimento, ocorre antes ou após o início da operação de teleatendimento, visando tornar a operação mais eficiente, com atualizações e reciclagens, garantindo a absorção do conteúdo sobre os produtos dos clientes pelos funcionários treinados. Existe também o treinamento de formação inicial, aplicado quando no início da formação de um grupo de operação (ou ampliação de um já existente), além de treinamentos de migração, que ocorre quando um atendente muda de seguimento de atendimento. E, por fim, há o treinamento de projetos, que se aplica nas hipóteses de o cliente da Recorrente lançar novos serviços ou produtos, que terão um curto prazo de duração. O fato mais relevante para a questão é o de a receita classificada como treinamento não ser dissociada das demais e pertence ao mesmo grupo da receita advinda da prestação de serviço de teleatendimento, pois dela decorrente. Isso porque, o treinamento é elementar para a operação de call center, na medida em que visa o desenvolvimento de todas as competências comportamentais e técnicas de produto e negócio, rotina e processos, ferramentas e sistemas por parte do operador. Entretanto, se entendeu no acórdão recorrido que tal receita "não se relaciona contratualmente com o serviço de call center, muito pelo contrário, a contratação do serviço pressupõe que profissionais treinados façam o atendimento nas instalações da contratada". Deveras, infere-se da justificativa apresentada no acórdão recorrido que não se explica por qual razão a receita de treinamento estaria, supostamente, dissociada da atividade de call center. Os treinamentos que deram origem à correspondente receita estão diretamente ligados à atividade de call center, na medida em que não é possível a realização de um teleatendimento, telemarketing ou telecobrança

sem que ocorra, em algum momento, o treinamento do atendente. Receita denominada "locação de infraestrutura". Conforme informado pela Recorrente durante o curso do procedimento fiscalizatório e não refutado pela Autoridade Fiscal, a receita contabilmente classificada como 'locação de infraestrutura' decorre da disponibilização, por parte da Recorrente, de infraestrutura essencial para a prática do call center. Para que seja possível a realização do teleatendimento, é necessária a presença de um operador, conhecido como atendente, um servidor de comunicação, que é a plataforma 121 sistema de computação usada para os meios de comunicação de rede, portas de URA, que é o sistema que permite uma série de automações no atendimento por telefone, entre outros elementos essenciais à execução do serviço. Não é possível realizar a atividade de teleatendimento, telecobrança, telemarketing etc., sem a disponibilização da infraestrutura básica para o serviço, sendo impossível dissociar a receita de "locação de infraestrutura" com a atividade exercida pela Recorrente, de call center. Contudo, para essa receita o acórdão recorrido se posicionou no mesmo sentido que no item anterior, na medida em que tratou das receitas de "treinamento" e "locação de infraestrutura" de forma conjunta, afirmando que "não se relaciona contratualmente com o serviço de call center, muito pelo contrário, a contratação do serviço pressupõe que profissionais treinados façam o atendimento nas instalações da contratada". Tratando-se de infraestrutura de tecnologia (hardware e software para suportar a operação, por exemplo), material necessário para operação (computador, headset, rede elétrica, por exemplo), telefônica (telefone e gravador, por exemplo), e física (espaço e acomodações, por exemplo), sem a qual torna-se impossível a realização da atividade de call center, tal receita deve ser considerada desonerada. Receita de serv. Básico -intercompany. A recorrente informou que se tratava, em síntese, de exportação de serviços, relacionadas aos serviços prestados intercompany entre as empresas do Grupo Atento Brasil com as Atento de outros países. O acórdão recorrido teceu uma série de questionamentos que não foram feitos no RF acerca da efetiva prestação do serviço, bem como do local de sua concretização. Em primeiro lugar, há de se considerar que a localidade da prestação é irrelevante para fins de inclusão de sua receita na apuração da CPRB. Sendo certo que a Recorrente exerce a atividade de teleatendimento, a exportação desse serviço de call center e a consequente receita auferida não pode ser considerada como receita não desonerada. De forma subsidiária, deve-se considerar que, nos termos do artigo 90, II, "a", da Lei nº 12.546/2011, exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta de exportações. Igualmente, o artigo 3º, 1, "a" da Instrução Normativa RFB nº 1.436/2013 (vigente à época dos fatos), também determina que serão excluídas da CPRB a receita bruta decorrente de

exportações. Na medida em que as receitas decorrentes de exportação de serviço não integram a base de cálculo da CPRB, jamais poderia a Autoridade Fiscal tê-las incluído para fins do cálculo de proporcionalidade, cujo desdobramento é o auto de infração objeto destes autos. De igual modo, uma vez que a Autoridade Fiscal não questionou 'se os serviços foram prestados (...) ou que de fato ocorreu a exportação de serviço. Alegou-se no acórdão recorrido que as provas apresentadas não comprovam a exportação do serviço. Ora, essa comprovação não foi feita pelo simples fato de que a Autoridade Fiscal não apresentou esse questionamento. Por ser de extrema relevância à questão, ressalte-se, que não há no RF qualquer explicação sobre o fato de a Autoridade Fiscal ter utilizado as receitas decorrentes de exportações de serviços em seus cálculos. Com efeito, não só inexiste explicação, como também não há coerência na acusação fiscal. Como exposto no tópico preliminar, para a competência de setembro de 2019 a Autoridade Fiscal classificou a receita "Serviços Básicos Intercompany" como "sem desoneração". Contudo, para a competência seguinte, outubro de 2019, a receita "Serviços Básicos Intercompany" foi classificada como "com desoneração". Evidente, portanto, que não só a Autoridade Fiscal não questionou a efetiva realização dos serviços, como reconheceu expressamente que esses foram realizados, de tal forma que jamais poderia a Turma Julgadora apresentar tal questionamento. Assim, de rigor a reforma do acórdão recorrido para que se siga o mesmo racional aplicado pela Autoridade Fiscal aos serviços já considerados "com desoneração", na medida em que não há qualquer motivação que justifique a parcial classificação de "sem desoneração". Ad argumentandum, receitas que não decorrem da prestação de serviço. Como não houve qualquer manifestação da decisão recorrida, a recorrente passa a reiterar a exposição feita em sua impugnação. A apuração feita pela Autoridade Fiscal para o cálculo da proporcionalidade está equivocado. Isso porque, não obstante todas as receitas auferidas pela Recorrente decorram de sua atuação no setor de call center/teleatendimento, o que, frise-se, não foi contradito no RF, na remota possibilidade de se entender que as receitas classificadas pela Autoridade Fiscal como não desoneradas não podem se sujeitar à incidência da CPRB, o que se admite por argumentar, há de se reconhecer que essas receitas não decorrem da prestação de serviço e, por consequência, não se enquadram no conceito de receita bruta. Autoridade Fiscal utilizou, no cálculo da proporcionalidade, as receitas classificadas contabilmente como "comissão", "treinamento", "locação de infraestrutura" e (parcialmente) "serv. Básico - intercompany", tidas como não decorrentes da exploração da atividade da Recorrente. Contudo, seguindo a lógica da concepção fiscal, tais valores não derivam da prestação de serviços da Recorrente, visto que sua prestação de

serviço está exclusivamente voltada ao call center, extrapolando o conteúdo da norma em questão e, conseqüentemente, o princípio da legalidade tributária. Note-se que valores que não sejam provenientes da atividade principal, e que também não decorram da venda de bens ou prestação de serviços, não estão contempladas no conceito de receita bruta previsto no art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977. Tanto assim o é, que a Solução de Consulta Cosit n.º 10/2015 dispõe que, para fins de apuração da CPRB, deve-se verificar a atividade econômica de maior receita bruta auferida, apurada no ano-calendário imediatamente anterior. Não há dúvida de que a atividade de teleatendimento é a atividade da Recorrente, conforme reconhecido no CNPJ. É fato notório que a Recorrente atua no setor de call center, sendo, inclusive, tal fato amplamente divulgado pela mídia. Por consequência, qualquer valor distinto das receitas de call center (teleatendimento, telemarketing, telecobrança etc.) não pode ser considerado receita oriunda da prestação de serviço e atividade principal, e, por isso, não se autoriza o seu enquadramento no inciso IV, do artigo 12, do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, fazendo com que não seja considerado para fins de cálculo da proporcionalidade. Igualmente os valores em comento não se enquadram nos incisos 1, 11 e III, do artigo 12, do Decreto-Lei n.º 1.598/1977. Quanto ao inciso 1, do artigo 12, do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, não é possível sustentar que os valores classificados como "comissão", "treinamento", "locação de infraestrutura" e "serv. Básico — intercompany" decorrem do "produto da venda de bens nas operações de conta própria". Isso porque, a Recorrente na qualidade de prestadora de serviço, não realiza a atividade de comerciante, que vende bens, 311. Já no tocante ao inciso II, do artigo 12, do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, a própria acusação fiscal afasta a imposição desse dispositivo. Na medida em que a Recorrente apenas prestou serviço voltado ao setor de teleatendimento/ call center, evidentemente que a acusação fiscal considerou que essas receitas não foram provenientes da prestação de serviço, afastando, assim, o inciso II, do artigo 12, do Decreto-Lei n.º 1.598/1977. Por fim, não há que se falar que tais receitas decorrem de operações de conta alheia, na medida em que não houve a presença de terceiros nas operações. Por consequência, verifica-se que 100% da receita bruta da Recorrente decorre de atividade classificada como desonerada, sujeita à CPRB, de tal forma que não há que se falar em cálculo de proporcionalidade e aplicação do regime mista. Subsidiariamente, abatimento integral dos valores de CPRB pagos a maior. Por supor que a recorrente apurou, declarou e constituiu a CPRB em outros períodos, mas não efetuou o recolhimento, a Autoridade Fiscal deixou de compensar os débitos constituídos em outros períodos. A Recorrente, recolheu, sim, a CPRB do período de outubro a dezembro de 2018 e janeiro a maio e outubro de 2019. Caso a Autoridade Fiscal tivesse dúvida sobre tal fato,

o correto trabalho fiscal seria ter intimado a Recorrente a apresentar os comprovantes de recolhimento, o que não ocorreu. Conforme se infere do acórdão recorrido, a Recorrente deveria "pleitear a restituição/compensação em procedimento específico, perante a autoridade administrativa competente", o que representa mais uma inovação cometida pela Turma Julgadora, que deve ser prontamente afastada desta lide e destoa do entendimento desta Administração Tributária consignado na Súmula CARF ne 76, que reconhece a necessidade de abatimento de valores pagos para a mesma natureza tributária. Embora se alegue no acórdão recorrido que todo recolhimento indevido deve se submeter ao pedido de compensação ou restituição, não há uma única alegação sequer para explicar por qual motivo seria admitido o abatimento apenas parcial realizado pela Autoridade Fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 11/06/2024 (e-fls. 1531/1534), o recurso interposto em 08/07/2024 (e-fls. 1535/1536) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário.

Nulidade do Acórdão. A recorrente sustenta a nulidade da decisão recorrida por vício material insanável em razão de a decisão ter deixado de se manifestar sobre argumentos de defesa e provas capazes de infirmar o lançamento fiscal, tendo havido cerceamento de defesa.

A confrontação da decisão recorrida com a impugnação revela que relatório e o voto condutor do Acórdão de Impugnação são totalmente omissos em relação ao capítulo impugnado "IV.4. AD ARGUMENTANDUM - RECEITAS QUE NÃO DECORREM DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NÃO INTEGRAM A RECEITA BRUTA" (e-fls. 1298/1303).

Além disso, aflora que a decisão recorrida também não enfrentou a alegação de defesa de a acusação fiscal ser incoerente e maculada por falta de motivação, tendo a impugnação inclusive expressamente asseverado que, sem apresentar qualquer justificativa, a fiscalização inseriu a receita "Serviços Básicos Intercompany" em algumas competências dentre os serviços desonerados e em outras dentre os sem desoneração.

Sobre a receita denominada "comissão" nas tabelas do Anexo 26, a decisão recorrida apresenta-se como obscura e até contraditória ao afirmar tratar-se de remuneração adicional por conta da qualidade de atendimento, performance ou fidelização e ao mesmo tempo afirmar tratar-se de pagamento ao único e exclusivo critério da contratante e concluir, sem explicitação dos motivos de fato e de direito em que se fundamenta, que não se pode admitir como receita de serviço de call center, transcrevo:

Quanto aos serviços de "comissão" ou remuneração adicional por conta da qualidade de atendimento, performance, fidelização pagos ao único e exclusivo critério da contratante não se pode admitir como receita de serviço de Callcenter.

O lacônico parágrafo em questão não aborda os argumentos e provas levantados no capítulo *Receita denominada como "comissão"* da Impugnação (e-fls. 1287/1296).

Por fim, cabe consignar que, no meu entender, um perfeito enfrentamento da lide demandaria diligência para se carrear aos autos todos os contratos a envolver o pagamento de "comissão", bem como para que a fiscalização confirme as guias constantes de e-fls. 1383/1403 no sistema informatizado e se manifestes sobre a alegação de a fiscalização ter apropriado recolhimento de CPRB a menor por ignorar erroneamente tais recolhimentos e que, segundo a recorrente, totalizariam o montante de R\$ 678.115,41. Além disso, seria interessante diligenciar no sentido de se apurar eventuais desdobramentos do Mandado de Segurança nº 0016786-49 2013.4.03.6100 sobre o lançamento.

Diante das referidas omissões e não estando o processo em condições de imediato julgamento, impõe-se o reconhecimento de a decisão recorrida ser nula por deixar de examinar mais de um capítulo da impugnação, a gerar manifesta preterição ao direito de defesa (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 59, II) e violação ao disposto no art. 31 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação da Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º.

Não prospera a alegação de se tratar de vício material insanável, pois a nulidade detectada é vício processual passível de saneamento mediante emissão de nova decisão de primeira instância a apreciar todos os argumentos e provas suscitados na impugnação (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 59, §2º).

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e por DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para acolher a preliminar de nulidade para anular a decisão de primeira instância e determinar a emissão de nova decisão.

Assinado Digitalmente

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro