



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 15983.000814/2009-41  
**Recurso nº** 000.000 Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-002.751 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de maio de 2012  
**Matéria** CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA: RETENÇÃO  
**Recorrente** PLANO DE SAÚDE ANA COSTA S/C LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/12/2005

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO 11%. LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA FALTA DE CLAREZA FATO GERADOR. NULIDADE.

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

É nulo o lançamento efetuado se a hipótese fática do fato gerador da obrigação principal não for devidamente delineada de forma clara e precisa nos autos.

Processo Anulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em anular o lançamento por vício material, vencidos o relator e o Conselheiro Lourenço Ferreira do Prado que entenderam se tratar de vício formal. Apresentará voto vencedor o Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues - Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Ewan Teles Aguiar.

## Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, relativas à retenção de 11% sobre o valor bruto de notas fiscais/faturas de prestação de serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra, para as competências 02/2005 a 12/2005.

O Relatório Fiscal (fls. 36/49) informa que, embora devidamente intimada para apresentação de documentos fiscais, a empresa não apresentou as notas fiscais/faturas dos prestadores de serviços e, com isso, a apuração da base de cálculo decorre dos valores extraídos de DIRF. Foram utilizados os seguintes códigos de levantamentos (para os correspondentes prestadores de serviços):

1. R2 - CARDIOLIFE MÉD ASSOCIADOS;
2. R3 - EDOSONI ENDOSCOPIA;
3. R4 - CLINICA FATURAS GUARUJÁ;
4. R5 - DALLAN S C LTDA;
5. R6 - AMIPI CLINICA MEDICA;
6. R7 - ARAGON FISCHER SERVIÇOS CARD;
7. R8 - RADIOLOGIA RADICCAP;
8. R9 - GAMA SAÚDE;
9. R14 - AME ASSIS MEDICA ESPECIALIZADA;
10. R19 - SERVIÇO HOSPITALAR ANESTESIA.

Encontram juntadas aos autos cópias dos respectivos contratos de prestação de serviços (fls. 51/131).

Mencionando os fundamentos legais caracterizadores da cessão de mão-de-obra, assim descreve a constatação da sua ocorrência (Relatório Fiscal, fl. 44):

*“(...) 14. Confrontando os dispositivos legais e regulamentares supracitados, com os serviços descritos nos contratos de prestação de serviços no presente lançamento, verifica-se que a empresa estava obrigada a efetuar, no pagamento ou faturamento dos serviços, a retenção de 11% (...).”*

E, mais adiante (Relatório Fiscal, fl. 46):

*“(...) 23. Por todo o exposto, com base no que foi disponibilizado pela empresa, em especial os contratos de prestação de serviços*

*anexados ao Auto, restando cristalizada a cessão de mão-de-obra, verificamos que a fiscalizada não efetuou o desconto de 11%, do art. 31, da Lei nº 8.212/91, bem como não efetuou o seu devido recolhimento nas prestadoras citadas (...)."*

Sob o título "VALORES EXTRAÍDOS DA DIRF", acompanha o Relatório Fiscal uma planilha demonstrando os valores considerados (fl. 50)

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 06/10/2009 (fl. 01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 145/164) – acompanhada de anexos de fls. 165/193 –, invocando inicialmente as Portarias nºs 500/1995 e 3.007/2002, sustenta que:

*"[...] 2.1.3. Diante do que precede, constata-se que a atividade administrativa de fiscalização exige, em face dos princípios constitucionais da **isonomia**, da **impessoalidade** e da **imparcialidade**, que seja ela dirigida uniformemente aos administrados. Sendo assim, e para que não fiquem resumidos a meras palavras, **há que cumprir rigorosamente o programa de fiscalização traçado**, sob pena de, revelando perseguição ou favorecimento, nele incluir contribuintes que não se enquadram nos parâmetros escolhidos, ou dele excluir pessoas que neles se enquadram, respectivamente.*

*2.1.4. Com outras palavras, em nenhum momento foi indicado, pelo I. AFRFB autuante, nos termos que lavrou, as razões, ou a origem, da fiscalização procedida com relação aos negócios do **IMPUGNANTE**, isto é, em qual programa de fiscalização, elaborado pela COFIS, nos termos dos atos normativos acima referidos, havia sido ela incluído, de modo que pudesse avaliar se os critérios estabelecidos pelas autoridades superiores estavam sendo devidamente observados, **sob pena de restarem caracterizados, de parte da administração local, o mero capricho, a perseguição, a animosidade ou puro interesse político.***

*2.1.5. De fato, há que se considerar que, no caso, ocorreu a completa inobservância das disposições constantes da PORTARIA Nº 3.007/02, do Sr. SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, acima transcrita, cujo artigo 1º **exige seleção prévia do contribuinte a ser fiscalizado** ("planejamento de atividades"), exceto em situações especiais, previstas no § 4º desse mesmo artigo, que demandam, entretanto, autorização específica do COORDENADOR-GERAL DE FISCALIZAÇÃO. [...]"*

Nesta mesma ordem de argumentação, segue:

*"[...] 2.1.8. Assim, o controle da atividade fiscal não cabe exclusivamente à autoridade administrativa, mas também ao administrado, que tem o direito de saber se **"... as atividades de fiscalização sejam realizadas com observância dos princípios do interesse público, da impessoalidade, da imparcialidade e da justiça fiscal"**.*

*2.1.9. Vale dizer, para aferir tal comportamento, há a **necessidade de que seja o contribuinte informado dos***

*parâmetros estabelecidos pelo programa de fiscalização a ser executado, assim como se está dirigido uniformemente a todos os administrados, sob pena de, revelando perseguição ou favorecimento, nele incluir contribuintes que não se enquadram nos requisitos estabelecidos, ou dele excluir pessoas que nele se enquadram.[...]"*

Concluindo a argumentação, defende que estaria caracterizado “desvio de poder”, do que resultaria a nulidade do lançamento fiscal.

Sustenta, também, que estaria caracterizada a ocorrência de cerceamento do direito de defesa, pois teria recebido “(...) tão somente, a cópia do "AUTO DE INFRAÇÃO" referentes eis contribuições relacionadas no preâmbulo desta petição, e respectivos anexos e demonstrativos de cálculos, acompanhados do "RELATÓRIO FISCAL DO AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD Nº 37.192.439-1", datado de 04/12/2008 (...)”e que:

*“[...] 2.2.2. Vale dizer, nenhum daqueles elementos outros, constantes do processo administrativo fiscal, foi entregue, ou mesmo exibido ao **IMPUGNANTE**, que se viu, assim, completamente cerceado no seu direito de defesa, já que não tem a menor idéia em que está baseada a autoridade administrativa para tributá-lo. Com outras palavras, nenhuma cópia das "provas" em que diz estar apoiada a autuação lhe foi fornecida.*

*(...)*

*2.2.7. Assim sendo, a **sonegação das provas** que o i. AFRFB autuante diz ter, e que carrou ao processo, mas não encaminhou ao **IMPUGNANTE**, impede o conhecimento, deste, dos pretensos elementos contra si existentes, caracterizando, indubitavelmente, o cerceamento do seu direito de defesa, com a conseqüente nulidade do auto de infração lavrado, que deve ser cancelado. [...]"*

Quanto propriamente à ocorrência de cessão de mão-de-obra nos serviços contratados e considerados neste lançamento fiscal, argumenta que:

*“[...] 3.1.2 Premissa vênia, não basta, para caracterizar a "cessão de mão-de-obra", que os serviços tomados estejam relacionados no referido ato normativo, porquanto, para que isso ocorra, há a necessidade que exista, efetivamente, a referida "cessão", o que somente ocorre quando os empregados da contratada são colocados à disposição do contratante e se submetem integralmente ao comando deste, sendo que, quando isso não se dá, cuida-se, apenas, de prestação de serviços, e nunca de prestação de serviços com cessão de mão-de-obra.*

*(...)*

*3.1.6. Por certo, na medida em que, como dito, a "cessão de mão-de-obra" se caracteriza pela colocação de empregados à disposição do contratante, e submetidos ao poder de comando deste, resta evidente a impossibilidade de que os serviços acima descritos, prestados pelas empresas contratadas (em seus*

*3.1.7. Com efeito, como se observa da descrição dos serviços contratados, são eles, em toda a sua extensão, realizados por médicos, das mais diversas especialidades, cujas atividades, de modo algum, são submetidas ao poder de comando do contratante, no caso o **IMPUGNANTE**. Aliás, seria risível admitir-se que o médico pudesse subordinar a sua atividade técnica à supervisão ou orientação dos administradores do **PLANO DE SAÚDE ANA COSTA LTDA.**, cuja atividade se resume, como se no **SUBITEM 3.1.4**, na "operação de planos privados de assistência à saúde, (...), mediante exclusivamente o credenciamento de terceiros, técnica e legalmente habilitados".*

$$(\dots)$$

3.1.9. Portanto, na medida em que corresponderia a verdadeiro absurdo admitir-se que as empresas contratadas, formadas exclusivamente por médicos, colocassem seus sócios, na prestação de serviços das diversas especialidades médicas, sob o controle e subordinação de meros administradores do **IMPUGNANTE**, restou cabalmente demonstrada a invalidade da autuação realizada, que cumpre seja cancelada por essa **DRJ/SÃO PAULO**.

$$(\dots)$$

3.2.1. Como está no **ITEM 3** do "RELATÓRIO FISCAL DA INFRAÇÃO Nº 37.234.332-5", e foi reproduzido no **SUBITEM 1.1**, acima, para concluir que os serviços prestados pelas empresas contratadas estavam enquadrados no artigo 31 da LEI Nº 8.212, o **I. AFRFB** partiu do raciocínio simplista de que, por se tratar de atividade relacionada no artigo 146, XXIII, da **INSTRUÇÃO NORMATIVA MPS Nº 03/2005**, estaria caracterizada a cessão de mão-de-obra, com a consequente obrigatoriedade de retenção dos 11%.

*3.2.2. Aliás, este entendimento leva, fatalmente, à conclusão de que todas as atividades relacionadas neste ato normativo corresponderão, sempre, à prestação de serviços com cessão de mão-de-obra, o que, convenhamos, se constitui em outro absurdo (decorrente da sanha arrecadatória de que estão possuídos os órgãos encarregados da fiscalização.*

3.2.3. Entretanto, como se constata no presente caso, deixou a D. Fiscalização de considerar os requisitos exigidos pelo § 3º do mesmo artigo 31 da **Lei 8.212/91, entre eles aquele de verificar a existência da colocação de empregados do prestador do serviço à disposição do contratante, e sob o comando deste, como também deixou de explicitar em que consistia dita cessão de mão-de-obra, como exige, para a validade do lançamento tributário, a mansa, pacífica e torrencial jurisprudência do E. 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES.... [...]**”

Concluindo, pela ocorrência de nulidade, em face das supostas omissões apontadas quanto à caracterização da cessão de mão-de-obra, requer: “(...) 5.1. À vista do

---

*exposto, pede e espera o **IMPUGNANTE**, por ser de justiça, que seja acolhida a presente impugnação, para o fim de desobrigá-la do recolhimento de quaisquer quantias a esse título (...).”*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Campinas/SP – por meio do Acórdão nº 05-32.709 da 7ª Turma da DRJ/CPS (fls. 197/213) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que encaminhou no sentido de excluir os valores apurados para os levantamentos “R6 - AMIPI CLINICA MEDICA” e “R9 - GAMA SAÚDE”.

A Notificada apresentou recurso (fls. 226/300), acompanhado de Anexos de fls. 301/304, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Santos/SP informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processo e julgamento.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

### **DA PRELIMINAR:**

Preliminarmente, verifica-se que o lançamento fiscal deverá ser declarado nulo, eis que os elementos fáticos probatórios, que o compõem, não registram de forma clara e precisa o fato gerador. Ou melhor, o fato gerador não foi devidamente delineado nos termos da legislação previdenciária.

Os motivos para a delinação do fato gerador foram descritos no Relatório Fiscal (fls. 36/49) nos seguintes termos:

#### ***“[...] II- DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS***

*(...)*

*3. No decorrer da fiscalização, que teve como período de averiguação as competências 02/2005 a 12/2005 (inclusive o décimo terceiro salário), foram ainda emitidos três termos de Intimação Fiscal - TIF, nos quais o contribuinte foi intimado a apresentar, dentre outros documentos, Contratos de Prestação de Serviços com cessão de mão-de-obra, bem como as respectivas Notas Fiscais e os seus Demonstrativos (DNF). Entretanto, para vários prestadores de serviços a empresa não nos apresentou as Notas Fiscais, apresentando somente os contratos de serviços celebrados com os terceiros. Desse modo, em que pese a nossa insistência para a empresa apresentar as notas fiscais, as mesmas não foram apresentadas sob a justificativa de que não estariam dentro do campo de incidência da retenção dos 11%. Entretanto, pelo que podemos extrair dos contratos (todos em anexo) e com fulcro na legislação previdenciária, como todos os serviços contratados referem-se à serviço de saúde com cessão de mão-de-obra (artigo 219, inciso XXIV, parágrafo 2º, do Decreto 3.048/99), julgamos que a fiscalizada cometeu um grande equívoco ao não efetuar o desconto dos 11%, conforme determina a lei nº 9.711/98. Desse modo, conforme nos itens abaixo explicamos, efetuamos o lançamento devido do crédito previdenciário tomando-se como base de cálculo os valores declarados pela autuada na DIRF, assim como a autuamos pela não apresentação das notas fiscais (descumprimento de obrigação acessória).*

*4. Em apertada síntese, pela não apresentação das notas fiscais e pelos serviços tomados envolverem cessão de mão-de-obra, em conclusão, motivam o lançamento os valores informados em DIRF e não declarados em GFIP. Assim, apuramos as bases de cálculo por arbitramento (100% (cem por*

cento) do valor informado na DIRF) e aferimos as contribuições devidas, tudo conforme Art. 33, §3º, da Lei nº 8.212/91.

(...)

#### IV- DA BASE LEGAL

14. Confrontando os dispositivos legais e regulamentares supracitados, com os serviços descritos nos contratos de prestação de serviços no presente lançamento, verifica-se que empresa estava obrigada a efetuar, no pagamento ou faturamento daqueles serviços, a retenção de 11%.

15. A Lei nº 9.711/98 em seu artigo 23 alterou a redação do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, estabelecendo uma nova modalidade de substituição tributária, ao determinar que os tomadores de serviço efetuem a retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto do pagamento referente à prestação de serviço efetuado com cessão de mão-de-obra. A partir de 1º de fevereiro de 1999, com a nova redação do art. 31 da Lei nº 8.212/91, alterou-se a natureza jurídica da relação entre o INSS e a empresa tomadora de serviços com cessão de mão-de-obra, deixando de existir a solidariedade, criando-se a substituição tributária estribada no art. 128 do CTN. [...]” (g.n.)

obra:  
A Lei 8.212/1991, assim trata dos serviços prestados com cessão de mão-de-

*Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Nova redação dada pela Lei nº 11.933, de 28/04/2009)*

*§ 1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)*

*§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)*

*§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da*

*empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)*

*§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)*

*I - limpeza, conservação e zeladoria; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)*

*II - vigilância e segurança; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)*

*III - empreitada de mão-de-obra; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)*

*IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de Janeiro de 1974. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)*

Já o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, estabelece o seguinte a respeito de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra:

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

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

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

*XXIV - saúde; e (...)*

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

*§ 4º O valor retido de que trata este artigo deverá ser destacado na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, sendo compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa contratada quando do recolhimento das contribuições destinadas à seguridade social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados. (...)*

*§ 6º A empresa contratante do serviço deverá manter em boa guarda, em ordem cronológica e por contratada, as*

*correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, Guias da Previdência Social e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com comprovante de entrega.*

Depreende-se da legislação acima mencionada que a caracterização dos serviços prestados com cessão de mão-de-obra dá-se com a identificação dos seguintes requisitos: (i) colocação da mão-de-obra à disposição do contratante; (ii) realização dos serviços nas dependências do contratante ou de terceiros; (iii) serviços contínuos e relacionados ou não com a atividade-fim da empresa; e (iv) independentemente da natureza dos serviços e a forma de contratação.

É com base nesses requisitos que deve ser analisado cada um dos serviços considerados como prestados por meio de cessão de mão-de-obra. Entretanto, o Relatório Fiscal não apontam esses requisitos da cessão de mão-de-obra, ou seja, o Fisco somente tratou da incidência tributária no seu aspecto exclusivamente jurídico, no qual não se encontram detalhes sobre como se deu a colocação de segurados trabalhadores à disposição da contratante, onde os serviços foram prestados e se os serviços são contínuos.

O Fisco apenas evidencia que a Recorrente deveria ter efetuado a retenção, entretanto não indicou no Relatório Fiscal, nem na complementação do relatório, os fundamentos para enquadrar os serviços prestados como sujeitos à retenção de 11%. Não foi realizado o cotejamento entre a documentação analisada e a legislação que dispõe acerca da cessão de mão-de-obra, nem faz qualquer referência à matéria fática da configuração dessa cessão de mão-de-obra na hipótese do serviço de saúde.

Observa-se ainda que o serviço executado mediante a cessão de mão-de-obra requer o efetivo deslocamento da mão-de-obra para a localidade do tomador (contratante) ou para terceiros. Por exemplo, a contratação de serviço de saúde, cuja atividade de natureza contínua seja feita dentro do estabelecimento da própria empresa contrata, não está sujeita à retenção por não se enquadrar para efeitos previdenciários como cessão de mão-de-obra, sendo que, para a hipótese da empreitada, pouco importa a localização do serviço.

Nos contratos firmados (fls. 51/131) pelas empresas **Cardiolife** Médicos Associados S/S Ltda., **Endosoni** Endoscopia Ltda. e **Radicap** - Radiologia e Cirurgia de Cabeça e Pescoço S/C Ltda., há cláusulas que indicam que parte do contrato teria sido executada no hospital. Todavia, estas mesmas cláusulas são seguidas outras que sugerem que parte do serviço não se revestiria desta qualidade:

*“(...) 3.2 - [Cardiolife, levantamento “R2 - CARDIOLIFE MÉD ASSOCIADOS”] Assistir os pacientes internados dentro da Unidade de Terapia Intensiva do Hospital Ana Costa, acompanhando as evoluções durante 24 horas diárias;*

*3.3 - Realizar, através de seus médicos, consulta e eletrocardiograma nos consultórios particulares e Pronto Socorro do Hospital Ana Costa de Santos e os procedimentos Holter e MAPA no Ambulatório do Hospital Ana Costa de Santos, abordando prevenção e tratamento do paciente.*

1.2 - [Endosoni] A CONTRATADA, técnica e legalmente habilitada, está sendo contratada para a prestação de serviços médicos na realização de Endoscopia Digestiva e Endoscopia Perorai, na unidade do Hospital Ana Costa de Santos, e consultas nos consultórios particulares, bem como consultas nos Ambulatórios localizados na CODESP e nos Sindicatos dos Rodoviários de Santos.

4.1 - [Radicap] Realizar, através de seus médicos, consultas e laringoscopia direta nos consultórios particulares e consultas no ambulatório do Hospital Ana Costa — Santos, abordando prevenção e tratamento do paciente; (...)”

Não se pode confundir uma simples prestação de serviços com a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra. Somente o fato de constar na lista prevista do Regulamento da Previdência Social (RPS), que foi a análise feita pelo Fisco, não é suficiente, por si só, para que surja a obrigação da retenção. Por exemplo, o serviço de vigilância e segurança consta na referida lista, entretanto pode ser realizado com ou sem cessão de mão-de-obra, como na vigilância remota; nessa hipótese a obrigação da retenção será exigida somente no primeiro caso.

Assim, como no presente caso não houve destaque dos valores a serem retidos em nota fiscal, é dever do Fisco indicar os fundamentos jurídicos e fáticos de sua convicção, sendo que no presente processo só foram apontados os fundamentos jurídicos. Ou seja, o Fisco apenas determinou a hipótese de incidência da retenção no seu aspecto da redação da lei, não descrevendo nem demonstrando a ocorrência fática dos pressupostos previstos em lei.

Segundo a regra estabelecida pelo art. 333, I, do CPC, cabe ao autor o ônus de provar os fatos constitutivos de seu direito. Ou seja, considerando que a natureza jurídica do lançamento fiscal é declaratória e constitutiva, entendo que o Fisco deverá provar a matéria fática que traz no Relatório Fiscal referente ao serviço de saúde prestado mediante cessão de mão-de-obra, previsto no art. 31 da Lei 8.212/1991. Isso servirá para que a Recorrente tenha conhecimento da origem dessa obrigação tributária exigida pelo Fisco e possa exercer o seu direito de defesa.

**Código de Processo Civil – CPC:**

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Diante desse vício de não demonstrar, de forma clara, precisa e congruente, o serviço executado mediante cessão de mão-de-obra, isso ensejou um lançamento fiscal em que o fato gerador não estar devidamente delineado nos termos da legislação jurídico-tributária.

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. 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 passivo.

O lançamento fiscal deve ser convincentemente motivado – de forma concisa, clara e congruente –, indicando, com base nos elementos da escrituração contábil ou em outros elementos fáticos, a existência da materialidade das contribuições previdenciárias. A auditoria fiscal não deverá se basear em raciocínio jurídico incorreto ou obscuro para realizar o lançamento fiscal, mas resultar de fatos concretos encontrados durante a auditoria fiscal e aplicação da legislação pertinente.

O trabalho de auditoria fiscal deverá demonstrar, com clareza e precisão, os motivos da lavratura da exigência tributária. Isso está em consonância com o art. 50 da Lei 9.784/1999, que estabelece a exigência de motivação como condição de validade do ato, bem como § 1º do mesmo artigo que exige motivação clara, explícita e congruente.

**Lei 9.784/1999– diploma que estabelece as regras no âmbito do processo administrativo federal:**

*Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*

*I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;*

*II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; (...)*

*§1º **A motivação deve ser explícita, clara e congruente**, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou garantia dos interessados.*

Claro é que esses requisitos são exigidos pela legislação para que se cumpra a determinação presente na Lei Magna de observação à garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório.

**Constituição Federal de 1988:**

*Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

*(...)*

*LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;*

Não há como ter acesso à defesa e, conseqüentemente, contraditar a infração imputada à Recorrente, sem que todos os requisitos estejam presentes no procedimento fiscal realizado pela auditoria fiscal.

Diante dos relatos delineados anteriormente, está claro que faltam requisitos para a validade da presente autuação, requisitos estes que são necessários para o exercício da

ampla defesa e do contraditório da Recorrente. Logo, restou prejudicado o direito de defesa da Recorrente, pois foi-lhe imputada autuação sem a descrição clara e precisa de seu fato gerador.

Sobre o vício praticado entendo ser o mesmo de natureza formal, pois a auditoria fiscal não delineou devidamente o fato gerador da obrigação tributária, ensejando um lançamento que, conquanto identifique a infração imputada, não atende de forma adequada a determinação da sua exigência nos termos da legislação previdenciária.

Este Conselho possui julgados confirmando a ocorrência de vício formal e a possibilidade de novo lançamento em casos análogos. Cite-se os seguintes acórdãos:

*ERRO DE DIREITO INADEQUAÇÃO DA DESCRIÇÃO FÁTICA COM A DESCRIÇÃO LEGAL NULIDADE FORMAL LANÇAMENTO DE OFÍCIO INSUBSISTENTE. Uma vez verificado o descompasso ou erro de descrição dos fatos auditados perante o dispositivo legal invocado como infringido pela autoridade lançadora, não se pode dar guarida a tal vício formal, que contamina, irremediavelmente, o lançamento, em dissonância ao quanto determinado pelo art. 10, inciso IV do Decreto 70.235/72. Portanto, insubsistente o lançamento de ofício. Recurso Voluntário Provido. (Acórdão 10809705 de 17/09/2008)*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE – VÍCIO FORMAL. É nulo o ato administrativo eivado de vício de forma, já que devendo ser editado com a demonstração dos fundamentos e dos fatos jurídicos que o motivou. Inobservados os requisitos formais, há de ser considerado nulo, não acarretando nenhum efeito (Processo Administrativo Fiscal arts. 10 e 11). (Acórdão CSRF/0304.924 de 21/08/2006)*

*LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. DETERMINAÇÃO DA EXIGÊNCIA. É nulo, por vício formal, o lançamento que, embora identifique a infração tributada, não atenda, adequadamente ao disposto no artigo 10, Inciso V, do Decreto 70.235/1972, quanto a determinação da exigência. (Acórdão 1402-00.538 de 24/05/2011)*

Há de se perceber que o vício ora evidenciado, que é a inadequação do motivo do lançamento fiscal, ocasiona o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo e não decorre do conteúdo do lançamento fiscal. Com isso, o vício caracteriza-se no seu aspecto formal e não material do lançamento fiscal.

Tal vício formal está nitidamente constatado no momento em que a auditoria fiscal delineou no Relatório Fiscal um motivo fático de forma inadequado com o pressuposto de direito, caracterizando uma motivação insuficiente. Isso está em consonância com o estabelecido pelo art. 142 do CTN, que assim dispõe:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a materia tributável, calcular o montante do tributo devido,*

*identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (g.n.)*

Em respeito ao art. 59, § 2º, do Decreto 70.235/1972, ressalto que a Receita Federal do Brasil deve verificar a ocorrência ou não da infração à legislação, que não foi comprovada na presente autuação, e tomar as devidas providências.

**Decreto 70.235/1972:**

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo. (g.n.)*

Nesse sentido dispõe o art. 173, II, do CTN que o direito potestativo de o Fisco constituir novamente o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados da data em ocorrer o trânsito em julgado a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

**Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172/1966:**

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*(...)*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. (g.n.)*

Por todo o exposto, em preliminar declaro a nulidade do lançamento fiscal, restando prejudicado as demais preliminares e o exame de mérito.

**CONCLUSÃO:**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO**, para anular o lançamento fiscal por vício formal, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

## Voto Vencedor

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Redator Designado

Analisando o voto proferido pelo i. Conselheiro Relator, especificamente no que tange à discussão acerca do vício aplicado em razão da falta de clareza no delineamento do fato gerador, peço licença para divergir do exposto acima, pois entendo que não é caso de anulação por vício formal, mas sim por vício material.

É o que passo a expor.

Cumpra inicialmente esclarecer que a discussão do tema é bastante relevante, pois, dependendo da natureza imputada ao defeito encontrado no lançamento, as autoridades fiscalizadoras terão o prazo decadencial “reiniciado” para constituir o crédito tributário, nos termos do art. 173, inc. II, do CTN.

Para que a controvérsia seja devidamente dirimida, deve-se delimitar os conceitos de vício formal e material, assim como os motivos que dão ensejo ao reconhecimento dessas duas espécies de vícios, que igualmente ensejam a nulidade do lançamento, porém com diferentes efeitos.

No que tange ao vício formal, assim conceitua De Plácido e Silva<sup>1</sup>: *“É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisitos, ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessário à sua validade ou eficácia jurídica.”*

Assim, vislumbra-se que o erro de forma deve estar relacionado com o descumprimento dos requisitos e solenidades necessários à criação do ato jurídico, bem como que importe na sua invalidade ou ineficácia jurídica, presentes na medida em que há preterição do direito de defesa do sujeito passivo, situação que leva ao insucesso de se atingir a finalidade do ato administrativo.

Vale dizer, num primeiro momento, que o vício de forma está intimamente ligado com o alcance da finalidade do ato administrativo.

Nesse mesmo sentido expõe Marcos Vinicius Neder<sup>2</sup>: *“O vício processual de forma só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do ato quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida.”*

Cabe ressaltar também o entendimento de Manoel Antonio Gadelha Dias<sup>3</sup>: *“O ato administrativo é ilegal, por vício de forma, quando a lei expressamente a exige ou quando determinada finalidade só pode ser alcançada por determinada forma.”*

<sup>1</sup> Silva, De Plácido e. Vocabulário Jurídico / atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 25ª edição. Ed. Forense. Rio de Janeiro, 2004. p. 1482.

<sup>2</sup> Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, São Paulo, Dialética, 2002, p. 416.

<sup>3</sup> Torres, Heleno Taveira et al (coordenação). Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados - São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 340.

No campo prático, as “solenidades” formais do lançamento se referem a todos os requisitos complementares necessários para se *compor a linguagem para a comunicação jurídica*<sup>4</sup>, ou seja, para que o ato administrativo possua todos os elementos necessários à efetiva interação com o sujeito passivo, permitindo que este compreenda todas as motivações que o levaram a ser autuado, tais como a descrição dos fatos, a exposição da capitulação legal infringida, a menção ao local, data e hora da lavratura, etc.

Esses requisitos compõem os elementos extrínsecos/formais do lançamento, os quais, para que importem na invalidade jurídica do ato administrativo, devem estar maculados a ponto de preterir o direito de ampla defesa e contraditório do sujeito passivo.

Desta forma, ao se identificar que houve falha na exposição de um requisito complementar no auto de infração, e que, em virtude disso, houve deficiência na comunicação jurídica do ato administrativo, preterindo o direito de defesa do sujeito passivo, estar-se-á diante de um vício formal, que pode ser regularizado pela autoridade fiscal através de um novo lançamento, dentro do prazo decadencial previsto pelo art. 173, inc. II, do CTN.

Cabe ainda ressaltar que, como é cediço, nesses casos, a permitida regularização do vício formal realizada por lançamento superveniente não poderá alterar os elementos materiais do ato administrativo previstos no art. 142 do CTN (fato gerador, obrigação tributária, matéria tributável, cálculo do montante devido e identificação do sujeito passivo), tendo em vista que **apenas aperfeiçoará a forma de sua constituição para possibilitar que haja comunicação jurídica**, permitindo que o contribuinte conheça as efetivas razões de autuação, bem como que realize a devida defesa, caso entenda ser necessário.

Expostas minhas considerações acerca do conceito de vício formal, passo a analisar as características do vício material.

Analizando o procedimento adotado pelo Código Tributário Nacional para se constituir o ato administrativo – lançamento – (art. 142 do CTN), verifica-se que a fiscalização deve “*verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*”

Tais procedimentos, embora façam parte do lançamento, resultam na formação dos seus elementos materiais/intrínsecos, sem os quais não haverá a constituição do crédito tributário.

Destarte, caso a aferição desses elementos seja feita de forma equivocada, o lançamento resultante não estará revestido com os requisitos básicos inerentes à “construção”<sup>5</sup> do ato, resultando na sua nulidade.

Não obstante, quando a fiscalização não aplica os elementos intrínsecos como deveria, ela certamente estará infringindo a disposição legal pertinente (seja aquela aplicável ao

<sup>4</sup> Tôrres, op. cit. p. 346.

<sup>5</sup> “VÍCIO MATERIAL – ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO – Padece de vício material o lançamento que altera as características do crédito tributário, modificando seus elementos. (...)” (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Acórdão nº 102-48700, Sessão de

cálculo do montante devido, ou à determinação do fato gerador, etc.), importando na existência de um vício material.

Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen<sup>6</sup>: “*Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.*”

Veja-se, assim, que a ocorrência do vício material está diretamente ligada com a deformidade do conteúdo do lançamento, que acaba por exigir indevidamente tributos do sujeito passivo, em ofensa, inclusive, ao princípio da legalidade, situação inaceitável nas relações do fisco com o contribuinte.

Outra questão que bem delimita os casos de vício formal e material é o efeito que seria presenciado caso fosse permitido um novo lançamento, realizado para sanar os vícios existentes no lançamento anterior.

Caso o vício seja formal, o novo lançamento exigirá: (i) a mesma matéria tributável, (ii) o mesmo montante apurado no lançamento anterior, (iii) que o lançamento abranja os mesmos fatos geradores, (iv) que o sujeito passivo seja o mesmo, e (v) que seja a mesma multa aplicada, tendo em vista que, com o novo lançamento, apenas se ajustará os elementos extrínsecos do ato administrativo.

Em se tratando de vício material, o novo lançamento acabará alterando os elementos substanciais do lançamento, o que resultará na cobrança de um tributo diferente, ou em valor diferente, ou apurado por critérios diferentes, ou de outro sujeito passivo, assim por diante, situação que não pode se valer do prazo decadencial previsto no art. 173, inc. II, do CTN.

Versando sobre os efeitos resultantes das alterações promovidas pelo lançamento superveniente, este CARF assim se posicionou:

*“VÍCIO MATERIAL - Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável, ao montante devido do imposto e ao sujeito passivo, se estará diante de um lançamento autônomo que não se confunde com o lançamento feito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. (...)”.*

*(CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator José Raimundo Tosta Santos, Acórdão nº 102-47829, Sessão de 16/08/2006)*

Nessa mesma linha de entendimento, peço vênica para destacar também trecho do voto proferido pelo i. Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, que verificou a indevida aplicação do vício formal e externou seu entendimento para que fosse reconhecido o vício material do lançamento. Veja-se:

*“Em suma, entendo que o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais. **No presente caso, um novo lançamento forçosamente modificará a base imponible, com óbvios reflexos no cálculo do montante do tributo devido, (...)”***  
*(CARF, 1ª Conselho, 7ª Câmara, Relator Francisco de Sales*

<sup>6</sup> Paulsen, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, Editora: ESMAFE, 2010. p. 1194

*Ribeiro de Queiroz, Acórdão nº 107-06.757, Sessão de 22/08/2002) – destacou-se*

Feitas essas considerações acerca da aplicação do vício formal e do vício material, passo a analisá-las à luz do presente caso.

Como bem destacado pela i. Conselheiro Relator, o auditor fiscal não delineou a motivação fática do fato gerador da obrigação principal, quando registrou que:

*“3. No decorrer da fiscalização, que teve como período de averiguação as competências 02/2005 a 12/2005 (inclusive o décimo terceiro salário), foram ainda emitidos três termos de Intimação Fiscal - TIF, nos quais o contribuinte foi intimado a apresentar, dentre outros documentos, Contratos de Prestação de Serviços com cessão de mão-de-obra, bem como as respectivas Notas Fiscais e os seus Demonstrativos (DNF). Entretanto, para vários prestadores de serviços a empresa não nos apresentou as Notas Fiscais, apresentando somente os contratos de serviços celebrados com os terceiros. Desse modo, em que pese a nossa insistência para a empresa apresentar as notas fiscais, as mesmas não foram apresentadas sob a justificativa de que não estariam dentro do campo de incidência da retenção dos 11%. Entretanto, pelo que podemos extrair dos contratos (todos em anexo) e com fulcro na legislação previdenciária, como todos os serviços contratados referem-se à serviço de saúde com cessão de mão-de-obra (artigo 219, inciso XXIV, parágrafo 2º, do Decreto 3.048/99), julgamos que a fiscalizada cometeu um grande equívoco ao não efetuar o desconto dos 11%, conforme determina a lei nº 9.711/98. Desse modo, conforme nos itens abaixo explicamos, efetuamos o lançamento devido do crédito previdenciário tomando-se como base de cálculo os valores declarados pela autuada na DIRF, assim como a autuamos pela não apresentação das notas fiscais (descumprimento de obrigação acessória).*

*4. Em apertada síntese, pela não apresentação das notas fiscais e pelos serviços tomados envolverem cessão de mão-de-obra, em conclusão, motivam o lançamento os valores informados em DIRF e não declarados em GFIP. Assim, apuramos as bases de cálculo por arbitramento (100% (cem por cento) do valor informado na DIRF) e aferimos as contribuições devidas, tudo conforme Art. 33, §3º, da Lei nº 8.212/91.”*

Destarte, o lançamento não obteve êxito em demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária oriunda da retenção de 11% sobre o valor bruto de notas fiscais/faturas de prestação de serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra, ou seja, não houve a devida apuração da matéria tributável, situação esta passível de anulação por vício material, e não por vício formal.

Não sendo permitido verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, fato imprescindível para a constituição do presente débito, é certo que o lançamento não concretizou a comunicação jurídica necessária para que o mesmo tenha validade, devendo, assim, ser extirpado do mundo jurídico.

Portanto, verifica-se que não houve equívocos no preenchimento dos requisitos formais do lançamento, de forma a preterir o direito de defesa da Recorrente, posto que esta apresentou, inclusive, defesa tendente a demonstrar a nulidade do ato administrativo.

O que houve, *in casu*, foi a não demonstração da hipótese fática da obrigação tributária, alterando os elementos substanciais/intrínsecos do lançamento, qual seja, a determinação da matéria tributável, incorrendo em flagrante vício material.

Quanto aos demais pontos abordados pelo ilustre Relator, no que não colidem com a motivação supramencionada, alio-me às suas razões de decidir, tornando-as parte integrante deste voto.

Ante todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO** para reconhecer que, em face da constatação de nulidade **por vício material**, sejam excluídos integralmente os valores apurados no presente processo, nos termos do voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues.