



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 15983.000814/2009-41  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9202-008.027 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 23 de julho de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PLANO DE SAUDE ANA COSTA LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

LANÇAMENTO. RETENÇÃO. INSUFICIÊNCIA DE MOTIVAÇÃO.  
RECONHECIMENTO DE VÍCIO. NATUREZA FORMAL.

Na eventualidade de insuficiência de motivação para fundamentar o lançamento, uma vez reconhecida a existência de vício, esse deve ser considerado como de natureza formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento para reclassificar o vício como de natureza formal, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes (relatora), Patrícia da Silva, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, a conselheira Mirian Denise Xavier (suplente convocada) não votou quanto ao conhecimento, por se tratar de questão já votada pela conselheira Maria Helena Cotta Cardozo na reunião anterior.

(Assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado e Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Patrícia da Silva, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Mário Pereira de Pinho Filho (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, substituída pela conselheira Miriam Denise Xavier.

## Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2402-002.751, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

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 prestares de serviços e, com isso, a apuração da base de cálculo decorre dos valores extraídos de DIRF.

O Contribuinte apresentou a impugnação, às fls. 145/164.

A DRJ/SDR, às fls. 197/213, julgou pela parcial procedência da impugnação apresentada, para excluir os valores apurados para os levantamentos “R6 - AMIPI CLINICA MEDICA” e “R9 - GAMA SAÚDE”.

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 207/280.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 288/307, **DEU PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para reconhecer que, em face da constatação de **nulidade por vício material**, fossem excluídos integralmente os valores apurados no presente processo, nos termos do voto. **Interpretou que não houve a 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.** A Decisão restou assim ementada:

*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 conseqüentemente 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.*

Às fls. 309/319, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **Vício formal x vício material**. Alegou a União verificar-se, de plano, a semelhança das questões fáticas envolvidas, tendo em vista que, em todos os casos, houve uma descrição deficiente no relatório fiscal de modo a efetivamente demonstrar a ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas. Entretanto, em que pese tenham enfrentado situações semelhantes, os acórdãos cotejados chegam a conclusões inteiramente distintas. Isso porque, enquanto o acórdão recorrido decidiu pelo provimento do recurso voluntário para anular o lançamento por vício material, os acórdãos paradigmas entenderam que tais vícios na caracterização do fato gerador somente acarretam a nulidade do lançamento por vício formal.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela União, às fls. 322/324, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, restando admitida a divergência em relação à seguinte matéria: **Vício formal x vício material**.

Cientificado do Acórdão e da admissibilidade do Recurso Especial da União, à fl. 328, o Contribuinte apresentou **Contrarrazões** ao Recurso Especial da União, às fls. 330/351, arguindo, preliminarmente, **o não atendimento dos pré-requisitos para a admissibilidade do recurso especial – falta de cotejo sobre a divergência alegada**. No mérito, reiterou argumentos realizados anteriormente.

Os autos vieram conclusos para julgamento.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

### **DO CONHECIMENTO**

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Importa salientar aqui, a fim de rebater a alegação de contrarrazões, que o cotejamento analítico não é uma obrigação regimental. É necessário que se demonstre a divergência jurisprudencial sem, contudo, que se exija propriamente o seu cotejo.

### **DO MÉRITO**

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 prestares de serviços e, com isso, a apuração da base de cálculo decorre dos valores extraídos de DIRF.

O Acórdão recorrido deu provimento Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a seguinte divergência: **Vício formal x Vício material**.

Para o melhor deslinde da questão é importante observar a questão de prova bem delimitada e decidida pelo acórdão do colegiado *a quo*:

*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.*

A Fazenda Nacional argumenta que o correto seria, nos mesmos termos do paradigma, **anular o lançamento em face de deficiência na atividade da autoridade fiscal**, conceituando, entretanto, tal **vício como formal**, permitirá o reinício do prazo para lançamento, nos termos do art. 173, II, do CTN (relançamento).

Não assiste razão neste caso a Recorrente Fazenda Nacional, a descrição deficiente do fato gerador é vício de natureza material, pois fere de forma grave os requisitos de constituição válida do lançamento fiscal.

No caso em apreço a cessão de mão de obra deveria ser claramente comprovada, a fim de que sua consequente inclusão na folha de pagamentos como fato gerador de contribuição previdenciária possa ser exigida. Desse modo, resta patente a impossibilidade de relançamento com os elementos constantes nos autos, infringindo frontalmente o capitulado no artigo 142, do CTN.

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Redator designado.

Não obstante as considerações trazidas no voto da i. Relatora, delas divirjo pelas razões de fato e de direito que exponho a seguir.

Extrai-se do Recurso Especial da Fazenda Nacional (fls. 309/319) e do despacho de admissibilidade que lhe deu seguimento (fls. 322/324) que a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado diz respeito à natureza do vício que levou à anulação do presente lançamento, se formal ou material.

O Relatório Fiscal (fls. 38/51) informa que o lançamento refere-se a importâncias que a empresa, na condição de tomadora de serviços, mediante cessão de mão-de-obra, deveria, nos termos do art. 31 da Lei n.º 8.212/1991, com redação dada pela Lei n.º 9.711/1998, reter e recolher à Previdência Social e não o fez. A Fiscalização relata ainda que nos diversos levantamentos que constam da autuação o percentual de 11% relativo às retenções foi aplicado em relação aos valores pagos pela tomadora às prestadoras de serviços e informados em DIRF. Essa metodologia foi adotada tendo em vista a não apresentação de notas fiscais de prestação de serviços, pela empresa autuada, no decorrer do procedimento fiscal.

A despeito disso, tanto o voto vencido quanto o voto vencedor da decisão recorrida são no sentido de que as informações trazidas no Auto de Infração não são suficientemente aptas a evidenciar que a prestação dos serviços objeto da autuação teria, de fato, sido feita mediante cessão de mão-de-obra.

De acordo com o voto vencido, com base nos instrumentos contratuais carreados aos autos, concluiu-se que há cláusulas que indicam que os serviços poderiam ser realizados nas dependências da contratante, restando caracterizada a cessão de mão-de-obra. Contudo, outras

cláusulas sugerem que parte dos serviços não se revestiria desta condição, podendo ter sido prestados de forma diversa, o que não obrigaria a empresa autuada à retenção. Em razão disso o relator da considerou que o lançamento estaria eivado de vício de índole formal.

Em sentido diverso, o redator do voto vencedor do acórdão desafiado concluiu pela ocorrência de vício material. Segundo defende:

*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.*

Não obstante, meu entendimento com relação a essa questão, embora por fundamentos diversos, vai ao encontro do que se concluiu no voto vencido de que lapsos relacionados a motivação constituem defeitos aptos a ensejar a nulidade do lançamento por vício meramente formal.

De outra parte, não se pode olvidar que a obrigatoriedade de apresentação, pelo sujeito passivo, de documentos e esclarecimentos necessários ao desenvolvimento da atividade de fiscalização encontra-se expressamente prevista em lei, nesse sentido é o inciso III do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991:

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*[...]*

*III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal – DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.*

*[...]*

Com efeito, conquanto o inciso I do art. 333 do Código de Processo Civil estabeleça caber ao autor o ônus da prova dos fatos constitutivos do seu direito, dispunha o § 3º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991, na redação vigente à época do lançamento, que ocorrendo a recusa ou a sonegação de qualquer documento ou informação, poderá o órgão fiscalizador inscrever, de ofício, a importância que reputar devida, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário:

*Art. 33. [...].*

*[...]*

*§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (Grifou-se)*

À luz de referido dispositivo, a autoridade autuante solicitou do Contribuinte os documentos necessários à apuração dos tributos devidos, mas tais documentos não foram disponibilizados. Ao órgão fiscalizador não restou outra alternativa senão valer-se das DIRF apresentadas à Secretaria da Receita Federal e efetuar o lançamento das contribuições previdenciárias, com amparo no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991.

Dessarte, não restou configurado prejuízo algum ao contraditório ou à ampla defesa, pois poderiam ter sido carreados aos autos, no transcurso do processo administrativo, documentação apta a infirmar a autuação, consoante previsto na legislação de regência. Assim, entendo pela inocorrência de vício de qualquer espécie. Ainda mais de vício material que, nos termos do 59 do Decreto nº 70.235/1972, somente restaria evidenciado na hipótese de a decisão haver sido proferida por autoridade incompetente ou com cerceamento ao direito de defesa.

Entretanto, como dito no início deste voto, a lide restringe-se à natureza do vício que maculou o lançamento, se formal ou material, não cabendo ao julgador administrativo extrapolar os seus limites.

Desse modo, partindo do pressuposto de que o ato do lançamento está contaminado por vício de nulidade, considero ser esse de índole formal.

A respeito da jurisprudência apresentada em sede de contrarrazões, convém esclarecer que essa aplica-se aos casos analisados em cada processo em virtude das circunstâncias fáticas neles evidenciadas, não vinculando o julgador administrativo. Do mesmo modo, não é aplicável à situação sob exame a Lei nº 4.417/1965.

### **Conclusão**

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, dou-lhe provimento para reclassificar o vício como de natureza formal.

(assinado digitalmente)  
Mário Pereira de Pinho Filho