



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

**Processo n°** 17460.000883/2007-18  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-003.046 – 2ª Turma  
**Sessão de** 12 de fevereiro de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN)  
**Interessado** MUNICÍPIO DE BOTUCATU - PREFEITURA MUNICIPAL E OUTRO

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/1998

**RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA**

Na admissibilidade do Recurso Especial, conforme o Regimento Interno do CARF, deve-se verificar a existência entre decisões que deram à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. Somente se configura a divergência pela similitude entre fatos e razões presentes nas decisões recorridas e paradigmas.

No presente caso, como as razões e os fatos nas decisões recorridas e paradigmas - que levaram às conseqüentes decisões - são diversas, não há a similitude necessária para a comprovação da divergência, motivo para não se admitir o recurso.

Recurso especial não conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso. A Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo apresentará declaração de voto.

*(Assinado digitalmente)*

Henrique Pinheiro Torres – Presidente em exercício

*(Assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira - Relator

*(Assinado digitalmente)*

Maria Helena Cotta Cardozo - Declaração de voto

EDIITADO EM: 09/04/2014

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente em Exercício), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Elias Sampaio Freire.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial por divergência, fls. 0460, interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), contra acórdão, fls. 0393, que decidiu anular o lançamento, pela existência de vício material, nos seguintes termos:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
PREVIDENCIÁRIAS**

**Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/1998**

**Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO.**

*A ausência da efetiva comprovação do fato gerador demonstrando a subsunção do ocorrido aos critérios legais relativos à contribuição previdenciária implica em nulidade por vício material.*

*Processo Anulado*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, pela existência de vício material, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado*

Esclarecendo, o litígio em questão versa sobre a existência de vício no lançamento e, caso exista, se o vício é material.

Documento digitalizado em 13/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Autenticado digitalmente em 10/04/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 05/05/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 10/04/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 10/04/2014 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 22/04/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 13/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em seu recurso especial a Procuradoria alega, em síntese, que:

1. Há decisões, paradigmas, que decidiram em sentido contrário ao determinado no acórdão recorrido;
2. O acórdão recorrido deve ser retificado, pois a deficiência no pressuposto da motivação é sanável e não enseja a nulidade do lançamento, ainda mais sob a pecha de vício material;
3. Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente as infrações imputadas, pois não há nulidade sem prejuízo;
4. Patente no caso que, não houve o vício proclamado pela decisão recorrida, se vício houve no lançamento, o que se admite apenas por amor ao debate, este seria de natureza formal e não material;
5. Logo, sob qualquer ótica que se vislumbre a questão, é forçoso concluir que o acórdão hostilizado merece reforma, devendo ser restabelecido o lançamento em sua integralidade;
6. Pelo exposto, requer o conhecimento e o provimento de seu recurso.

Por despacho, fls. 0406, deu-se seguimento ao recurso especial da PGFN.

O sujeito passivo – devidamente intimado – não apresentou suas contra razões.

Os autos retornaram ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator

Quanto a admissibilidade, há questão a ser analisada.

O Regimento Interno do CARF (RICARF) determina a necessidade de divergência entre decisões para análise de recursos especiais.

### **RICARF:**

*“Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária*

*interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.”*

A divergência jurisprudencial determinada pelo RICARF caracteriza-se quando, em situações idênticas, são adotadas soluções diversas, obviamente que em face do mesmo arcabouço normativo.

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação das normas.

Nesse contexto, não há que se falar em divergência jurisprudencial, quando estão em confronto acórdãos que exibem situações fáticas diversas. Da mesma forma, não há que se falar em dissídio jurisprudencial, quando o confronto é estabelecido entre acórdãos exarados à luz de arcabouços normativos diversos, configurados em momentos diferentes.

Traçadas as premissas, devemos analisar se há a divergência entre decisões.

Como já destacamos, o litígio em questão versa sobre a existência de vício no lançamento e, caso exista, se o vício é material.

Devemos conhecer o vício, que assim está descrito no acórdão recorrido:

*“O relatório fiscal traz que o lançamento refere-se à solidariedade na execução de serviços por empreitada, tomando por base as notas fiscais de serviço e considerando que a prestadora não apresentou folhas de pagamento de remuneração dos segurados envolvidos, nem guias de recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias.*

*Entretanto, é de se ver que, embora o lançamento ora efetuado seja substitutivo de outra NFLD, é necessário que ele traga todos os elementos capazes de demonstrar a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária. **Pela leitura do relatório fiscal, fls.15/20, não se identifica qual serviço foi prestado, se foi prestado com cessão de mão de obra, se existia contrato de prestação de serviço, ou quaisquer elementos caracterizadores da efetiva prestação do serviço.***

*O Discriminativo Relatório de Lançamentos de fls. 09 a 10, traz apenas o número da nota de prestação de serviço e o número da nota de empenho, sendo impossível vislumbrar a natureza do serviço prestado. Não consta dos autos cópia das notas fiscais ou do contrato de prestação de serviço para confirmar o lançamento.*

...

*Por força dos dispositivos legais, acima referidos, a fiscalização deve comprovar, quando do lançamento, a existência da cessão de mão de obra nos moldes descritos pela legislação .Devem ser juntados aos autos os contratos existentes entre as partes comprovando a forma de contratação, além da descrição dos serviços prestados com os elementos caracterizadores da prestação de serviço com cessão de mão de obra., ou seja: que o prestador de serviços ou contratado tenha colocado segurados à disposição do tomador ou contratante; que tais segurados tenham permanecido à disposição nas dependências do tomador*

(contratante) ou na de terceiros; que tenham realizado serviços contínuos, repetindo-se periódica ou sistematicamente. O ônus de demonstrar a natureza da cessão de mão de obra é da fiscalização.

...  
No caso exposto, não há nem menção ao tipo de serviço prestado gerando prejuízo ao exercício do contraditório. É necessário o cotejamento da situação fática com as características definidas pela norma como hipótese de incidência. A subsunção do fato à regra de incidência deve ser detalhadamente consignada no relatório fiscal a fim de possibilitar as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório. Violá-las contamina o ato administrativo de lançamento com vício insuscetível de convalidação.

No crédito tributário, a forma está relacionada aos procedimentos relativos à validade do lançamento, enquanto o motivo refere-se à comprovação da ocorrência do fato gerador, ou seja, se os elementos fáticos se subsumem à hipótese prevista em lei. **Neste processo, não restou demonstrado o motivo do lançamento."**

Já o acórdão paradigma = CSRF/01-05.716 - analisa caso diverso, como bem citado no recurso da nobre PGFN, fls. 0401:

"Ressalte-se, prima facie, que o vício de descrição da autuação, discutido nos autos, é apenas formal, eis que foi desatendida a norma processual prevista no art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Não se trata de erro na aplicação da norma de incidência do tributo, apenas houve falha na exteriorização do ato do lançamento. Nesse contexto, não se deve confundir o motivo do ato administrativo com a "motivação" feita pela autoridade administrativa que integra a "formalização" do ato, sendo um requisito formalístico dele. Tanto que a ausência de motivação inclui –se entre os vícios de formalização. **O motivo, por sua vez, é pressuposto de validade do ato. Ou seja, a validade do ato dependerá da existência do motivo que houver sido enunciado. Para o ato de lançamento, por exemplo, o motivo é a ocorrência do fato gerador do tributo e a norma jurídica que autorizam a exigência,** enquanto a motivação é a descrição em linguagem, nos autos, pelo agente fiscal, dos fundamentos fáticos e jurídicos de sua ocorrência. **Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados,** uma vez que tais vícios subsistiriam no novo ato. Já os vícios de formalização podem ser convalidados com a prática de novo ato, sanando a ilegalidade desde que não se cause cerceamento do direito de defesa ao administrado.

No capítulo das nulidades, o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 organiza o sancionamento administrativo imposto a esses atos viciados. Nele, é definido que a nulidade deve ser declarada em face de preterição do direito de defesa e vício de competência, critérios que devem orientar os julgadores na apreciação das alegações de nulidade dos atos processuais.

*Dessa forma, se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o tome inaceitável, ele deve permanecer válido. São atos meramente irregulares que não sofreram a sanção de ineficácia. Esse tem sido o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, como se depreende do caso análogo julgado no REsp 182.364 - PR, DJU 26/6/2000, verbis: "Em tema de nulidade no processo, o princípio fundamental que norteia o sistema preconiza que para o reconhecimento da nulidade do ato processual é necessário que se demonstre, de modo objetivo, os prejuízos conseqüentes, com influência no direito material e reflexo na decisão da causa (...)."*

*Não vislumbro, portanto, razão para que se anule o lançamento tributário." (Destaque nosso)*

De pronto notamos que não há divergência entre acórdãos paradigma e recorrido, pois os dois, em síntese, chegam à conclusão de que a carência na demonstração do motivo para o lançamento configura nulidade do mesmo.

Além do mais, o vício ocorreu em procedimentos diversos, como demonstrado abaixo.

### **RECORRIDO:**

***"No caso exposto, não há nem menção ao tipo de serviço prestado gerando prejuízo ao exercício do contraditório. É necessário o cotejamento da situação fática com as características definidas pela norma como hipótese de incidência. A subsunção do fato à regra de incidência deve ser detalhadamente consignada no relatório fiscal a fim de possibilitar as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório. Violá-las contamina o ato administrativo de lançamento com vício insuscetível de convalidação.***

*No crédito tributário, a forma está relacionada aos procedimentos relativos à validade do lançamento, enquanto o motivo refere-se à comprovação da ocorrência do fato gerador, ou seja, se os elementos fáticos se subsumem à hipótese prevista em lei. Neste processo, não restou demonstrado o motivo do lançamento."*

### **PARADIGMA:**

*"Do relatado, verificam-se **algumas irregularidades na condução do processo**, eis que não foi dada ciência do Termo de Diligência à recorrente e também à fiscalização descumpriu o procedimento administrativo previsto na IN SRF 94/97 que prevê a oitiva da contribuinte antes da lavratura do auto de infração.*

***Ocorre, contudo, que a contribuinte, após se insurgir quanto ao cerceamento de defesa, passou se defender da acusação formulada, tanto em primeira, quanto em segunda instância. Na impugnação, às fls 5 a 10, nos tópicos (b) Antecedentes e (c) IPC x BTNF, a recorrente se defende da acusação da utilização do IPC como índice inadequado para correção do balanço e do***

*saldo de prejuízos fiscais.”*

Ausência de divergência ocorre, também, no outro acórdão apresentado como paradigma – 104-17279 – que trata de IRPF, ou seja, com situação totalmente diversa da dos autos.

Além do mais, o vício, alegado pela recorrente no acórdão paradigma, é totalmente diverso do expresso no acórdão recorrido:

*“Estão em julgamento duas questões: as preliminares pela qual o recorrente pretende ver declarada a nulidade do procedimento fiscal, ou por cerceamento do direito de defesa, **ENTENDENDO QUE EXISTE ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL**, confundindo a matéria lançada, ou pela perda do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário por já ter-se consumado o instituto da decadência do exercício de 1992, e outra relativa ao mérito da exigência, denominada omissão de rendimentos, caracterizada através de sinais exteriores de riqueza.”*

No acórdão recorrido não há erro na capitulação legal, como no paradigma, mas erro na demonstração do motivo do lançamento.

Portanto, não há como analisar a existência, ou não, de vício, pois não há divergência entre a decisão recorrida e as expressas nos acórdãos paradigmas.

Com essa posição, mantém-se a posição da decisão a quo de que há vício no lançamento e cabe avaliar, pois a recorrente recorre desse ponto, se o vício é material, como decidido no acórdão recorrido, ou formal, como deseja a recorrente.

Para tanto, a PGFN apresente como paradigmas os acórdãos 203-09.332 e 26401-00018.

No acórdão paradigma 203-09.332 a questão tratada nos autos é totalmente diversa da contida no acórdão recorrido, como demonstra conclusão do voto:

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

*Portanto, por entender ter ocorrido Vício de Forma na constituição do crédito tributário, defeito insanável do ato jurídico, que deve ser declarada a qualquer tempo, independentemente de argüição, voto pela nulidade do processo ab initio."*

Fica claro no trecho do voto acima que se trata de equívoco/vício devido a citar motivos que estão em outro processo e que se trata de entidade imune, não havendo relação alguma com o equívoco/vício apontado pela decisão a quo.

Portanto não está comprovada a divergência, pois as situações jurídicas e fáticas são distintas.

No outro acórdão paradigma, 2401-00018, que trata de contribuições previdenciárias, também não há como admitir o recurso, pois as situações são totalmente distintas, como demonstra trecho do voto, na parte que trata da nulidade:

*"Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o presente lançamento encontra-se eivado de inúmeros vícios formais, a começar pelo impreciso Relatório Fiscal da Notificação, deixando de informar o procedimento (arbitramento) utilizado na constituição do crédito previdenciário, bem como de inscrever no anexo "Fundamentos Legais do Débito- FLD" o dispositivo legal que o contempla. De fato, com a devida vênia ao fiscal notificante, o lançamento levado a efeito contra a recorrente apresenta-se insustentável, por ser uma absoluta demonstração de como não se deve proceder em uma ação fiscal.*"

No acórdão recorrido temos vício demonstrado em comprovação de cessão de mão de obra, já neste paradigma temos vício em informações sobre aritramento.

Portanto não está comprovada a divergência, pois as situações jurídicas e fáticas são distintas.

Conseqüentemente, não conheço do recurso interposto, nos dois pontos, existência e tipo de vício que anulou o lançamento.

### **CONCLUSÃO:**

Em razão do exposto, voto em NÃO CONHECER do recurso, nos termos do voto.

*(Assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira

## Declaração de Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo

Trata-se de lançamento substitutivo de NFLD, tornada nula na segunda instância administrativa por vício formal, referente a solidariedade na execução de serviços por empreitada, tomando-se por base as notas fiscais de serviço e considerando que a prestadora não apresentou folhas de pagamento de remuneração dos segurados envolvidos, nem guias de recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias.

No acórdão recorrido, deu-se provimento ao recurso, pela existência de vício material.

A Fazenda Nacional, por sua vez, entende que não teria havido nulidade, indicando como paradigmas os Acórdãos CSRF/01-05.716 e 104- 17.279. Como tese subsidiária, defende que teria ocorrido vício formal, indicando como paradigmas os Acórdãos 203-09.332 e 2401-00.018.

Antes de proceder à análise dos paradigmas, importa salientar que se trata de Recurso Especial de Divergência, e que esta somente se caracteriza quando, em face de situações similares, são adotadas soluções diversas.

Assim, de plano verifica-se que, em se tratando de discussão acerca da espécie de vício que teria nulificado um lançamento – se formal ou material – não há como comparar-se situações diferentes, envolvendo defeitos de diferentes espécies, portanto torna-se imprescindível a análise de cada um dos julgados, a ver se os defeitos apontados no lançamento efetivamente seriam similares.

O acórdão recorrido está assim ementado:

*“Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/1998*

*Ementa:*

***NULIDADE DO LANÇAMENTO.***

*A ausência da efetiva comprovação do fato gerador demonstrando a subsunção do ocorrido aos critérios legais relativos à contribuição previdenciária implica em nulidade por vício material.*

***Processo Anulado”***



a colacionar a respectiva ementa, onde consta que a “imprecisa descrição dos fatos, pela falta de motivação do ato administrativo, impedindo a certeza e segurança jurídica, macula o lançamento de vício insanável, tornando nula a respectiva constituição”, o que de nada adianta se não descrito o vício, a ver se teria ocorrido algo ao menos parecido com o que se verificou no recorrido.

Finalmente, no que tange ao segundo paradigma indicado para esta matéria – Acórdão 2401-00.018 – também não foi demonstrado pela Recorrente que os vícios verificados no paradigma seriam similares aos apontados no recorrido. Pela ementa, único trecho do paradigma trazido à colação no recurso, tratar-se-ia de “omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal”, não se fazendo qualquer referência à falta de comprovação da própria ocorrência do fato gerador, muito menos sobre erro na identificação do sujeito passivo, como se verificou no acórdão recorrido.

Destarte, entendo que não restou demonstrado que as situações objeto dos acórdãos paradigmas tratariam de vícios similares aos do acórdão recorrido, de sorte que não há como comparar as respectivas consequências, para efeito de demonstração de divergência jurisprudencial.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional.

*(Assinado digitalmente)*

Maria Helena Cotta Cardozo