



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

Processo n° 35884.002938/2004-82
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.278 – 2ª Turma
Sessão de 23 de outubro de 2018
Matéria CSP - NULIDADE - VÍCIO FORMAL X VÍCIO MATERIAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2001 a 31/12/2003

LANÇAMENTO. NULIDADE. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial de Divergência somente poderá ser conhecido quando caracterizado que, perante situações fáticas similares, os colegiados adotaram decisões diversas em relação ao mesmo arcabouço normativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), que conheceu do recurso. Nos termos do art. 58, §5º, do Anexo II do RICARF, a conselheira Ana Paula Fernandes não votou quanto ao conhecimento, por se tratar de questão já votada pela conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada) na reunião anterior.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada).

Relatório

Trata-se de crédito tributário lançado pela fiscalização com base no instituto da Retenção, prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.711/98, sendo o valor do presente lançamento de R\$ 358.968,59 (trezentos e cinquenta e oito mil, novecentos e sessenta e oito reais e cinquenta e nove centavos), consolidado em 10/09/2004.

De acordo com o Relatório Fiscal, a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito decorreu da não retenção de 11% sobre o valor bruto das notas fiscais emitidas pela empresa SERVIFÁCIL EMPREENDIMENTOS E HOTELARIA LTDA, CNPJ 11.929.213/000380, prestadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra, com consequente falta de recolhimento desse percentual aos cofres previdenciários.

O relatório fiscal reporta, ainda, que o contrato n.º 169.2.027.013, de que se originou o presente lançamento, tem por objeto *“fornecimento de alimentação a quilo, serviço de câmara em geral na Base da Petrobrás em Porto Urucu, Sondas, Portos Operacionais e Alojamentos de apoio na região do Urucu, Município de Coari, Estado do Amazonas, em apoio às atividades da Unidade de Negócios de Exploração e Produção da Bacia do Solimões UNBSOL”*

O contrato ainda estipula as seguintes especificações do objeto: fornecimento de alimentação no método por quilo; prestação de serviços de câmara em geral; aluguel de jogos de recreação; outros serviços complementares.

Em decorrência de a notificada integrar grupo econômico, foram chamadas outras empresas partícipes a se manifestarem nos autos, contando-se o termo para apresentação de defesa a partir da última empresa cientificada.

O atuado principal (Petróleo Brasileiro S.A.) e um dos solidários (Petrobrás Distribuidora S.A.) apresentaram impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ julgado as impugnações improcedentes, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Apresentados Recursos Voluntários pelo atuado e pelo mesmo solidário que também apresentou impugnação, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Outro solidário (Petrobrás Transporte S.A.) também apresentou recurso voluntário.

Assim, em sessão plenária de 08/03/2016, foi dado provimento ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2402-005.104 (fls. 2.809/2.818)**, com o seguinte resultado: *“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso”*. O relator assim se expressou, no seu voto, sobre os outros recursos voluntários interpostos: *“Assim, ante todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso da PETROBRÁS –PETRÓLEO BRASILEIRO S/A, julgando prejudicados os demais argumentos de defesa objeto dos recursos voluntários interpostos.”*

O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/11/2001

LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE PRECISÃO E CLAREZA NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO ADOTADA PELA FISCALIZAÇÃO. OFENSA AO DISPOSTO NO ART. 142 DO CTN. IMPROCEDÊNCIA.

Tendo em vista que o presente lançamento não trouxe em seu bojo a precisa fundamentação sobre a base de cálculo adotada pela fiscalização para apurar o montante das contribuições previdenciárias lançadas, resta violado o disposto no art. 142 do CTN, de modo que o lançamento deve ser julgado como improcedente.

Recurso Voluntário Provido.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 02/06/2016 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 18/07/2016, Recurso Especial (fls. 2.820/2.829). Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento mediante os ajustes necessários ao correspondente crédito.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº da 4ª Câmara, de 30/01/2017 (fls. 2.832/2.837), considerados os acordos nsº 2401-000.434 e 103-20.451.

- Salaria que, de acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional, no procedimento de lançamento do tributo, por meio do qual se dá a constituição do crédito tributário, a autoridade administrativa deve verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e aplicar a penalidade cabível, e que o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 estabelece as hipóteses de nulidade no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, que são: (i) ato ou termo lavrado por pessoa incompetente; (ii) despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente e (iii) casos em que há preterição do direito de defesa.
- Nota que a classificação de um ato jurídico como nulo decorre de juízo sobre a gravidade do erro incorrido, ou seja, nem todo erro, irregularidade ou vício constitui causa de nulidade - nulidade é forma extrema de ato viciado, que, em regra, importa sua invalidade; e que as hipóteses em que o ato é considerado extremamente viciado e, pois, nulo, são aquelas assim eleitas pelo legislador; e mais, que as hipóteses em que há nulidade do ato restringem-se àquelas enumeradas no art. 59 do Decreto n. 70.235/72, que não contempla a hipótese de erro na apuração do tributo.

- Destaca que, no caso, eventual erro no procedimento de apuração da base de cálculo do tributo não importou preterição do direito de defesa, eis que o contribuinte logrou identificar claramente, não apenas os fatos a ele imputados, mas o processo por meio do qual o fiscal autuante apurou o tributo lançado e, efetivamente, manifestou sua insurgência em face de tal procedimento.
- Recorda que a revisão do lançamento não constitui excepcionalidade, mas se compreende no regular curso do procedimento de constituição do tributo, como dispõe o art. 145 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

- Conclui, assim, que o cancelamento da autuação, em decorrência da nulidade, não se mostra medida adequada para o caso, eis que não se caracterizou qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n. 70.235/72, mas sim mudança de critério jurídico acerca do método adequado para apuração da base tributável, ocorrida, em sede de controle de legalidade, no regular curso do processo de lançamento do tributo, quando a segunda instância de julgamento entendeu que a interpretação a ser dada às normas sobre a apuração do tributo não deveria ser aquela que fora adotada pelo fiscal autuante.
- Reitera que, sendo a atividade tributária estritamente vinculada, todo e qualquer erro de interpretação ou de critérios jurídicos importará ilegalidade, mas eventuais ilegalidades serão, em regra, sanadas pelo processo de revisão que tem lugar nas instâncias de julgamento do contencioso tributário e importarão a adequação do lançamento às interpretações e critérios jurídicos que prevalecerem na instância revisora.

O contribuinte principal e todos os seus solidários foram cientificados do Acórdão nº **2402-005.104**, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN, em 07/04/2017, mas somente a autuado principal e o solidário Petrobrás Distribuidora S.A. apresentaram contrarrazões; o primeiro em 20/04/2017, **portanto, tempestivamente; porém, o solidário somente apresentou suas contrarrazões em 04/05/2017, intempestivamente.**

Em suas contrarrazões (fls. 2.859/2.870), o contribuinte principal alega:

- preliminarmente, quanto ao conhecimento:
- que o Recurso Especial da Fazenda Nacional não deveria ser admitido por duas razões: o recorrente se olvidou de anexar as cópias dos inteiros teores dos acórdãos paradigmas, se limitando apenas a transcrever, no bojo de suas razões recursais, as ementas dos precedentes que entende como aplicáveis ao presente caso; e pela

ausência de similitude fática entre a decisão recorrida e os acórdãos paradigmas.

- Explica que, enquanto na decisão recorrida, o lançamento deveria ser cancelado por ausência de determinação e clareza na determinação da base de cálculo, em ambos paradigmas apresentados, houve erro material quando da apuração da base de cálculo.
- Destaca que, em análise dos elementos da obrigação tributária, se identifica uma relação estreita entre os elementos material e quantitativo; e no caso concreto de incidência de contribuições previdenciárias sobre a prestação de cessão de mão-de-obra, muito embora o elemento quantitativo seja utilizado para quantificar, a sua relação com o elemento material se faz presente porque, enquanto prestação de serviços é considerada como
- Argumenta que uma incorreta fixação da base de cálculo pressupõe também uma incorreta compreensão do fato gerador praticado pelo contribuinte; e trazendo esses conceitos para o caso concreto, tem-se que a não identificação exata do que se entendeu quantitativamente como prestação de serviços dificulta a aferição da própria prestação
- Conclui que foi com base nessas observações que a decisão recorrida entendeu pela anulação do auto de infração, tendo em vista que a fundamentação deficiente do fato gerador acabou por tolher o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa da recorrida; e que esse fato não deve ser confundido com a existência de um mero erro material, pois se está diante de um vício insanável capaz de tornar imprestável o auto de infração que deu origem ao presente processo administrativo.
- Quanto ao mérito:
- a recorrente alega a inexistência de cessão de mão-de-obra; a necessária mensuração da base de cálculo e a existência de *bis in idem*.
- Argumenta que de acordo com a leitura do parágrafo 2º do art. 31 da Lei nº 8.212/91 a cessão de mão-de-obra somente é caracterizada quando houver 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; o que não é o caso do processo em questão, uma vez que o serviços discriminados no contrato celebrado entre as partes não são passíveis de serem enquadrados como cessão de mão-de-obra; e mesmo que não se entendesse assim, o que se admite apenas com base no princípio da eventualidade, observa-se que cada um dos serviços tem seu valor discriminado em contrato, sendo possível distinguir, nas faturas, o que corresponde à atuação in loco de proposto da contratada e o que

atinge apenas o fornecimento de gêneros alimentícios, além do que é venda e o que é prestação de serviços.

- Em relação à necessária mensuração da base de cálculo, afirma que segundo o art. 195, I, a da CRFB/88, o Poder Público não está autorizado a determinar novas bases de cálculo, seja mediante leis ordinárias ou complementares, seja por atos normativos infralegais; e portanto, caberia à fiscalização observar a base de cálculo definida no art. 22, da Lei nº 8.212/91, de modo que fosse respeitada a perfeita simetria entre o fato gerador e a quantificação da base de cálculo.
- Ressalta que nas notas fiscais, o valor relativo a materiais, máquinas e equipamentos, insumos etc, que foram empregados no contrato, é bem superior ao valor referente à mão-de-obra, e por esta razão, a retenção somente poderia ter por base os objetos contratuais que possuíssem estrita vinculação com a folha de pagamento dos segurados a seu serviço.
- Aponta que, pelos documentos que instruem os autos, houve a correta retenção dos 11% dos valores pagos à contratada sobre a parte exclusiva da prestação de serviços, em que se poderia entender pela existência de mão-de-obra; e portanto, excluída a parte referente ao fornecimento de bens, a presente exigência fiscal, caso tenha a sua validade reconhecida por esta Câmara Superior, culminará em um *bis in idem*, uma vez que imporá à recorrida o recolhimento de valores de obrigações tributárias já há muito adimplidas.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto é tempestivo e atende, em princípio, aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 2832. Contudo, havendo questionamento acerca do conhecimento, passo a apreciar a questão suscitada.

Do Conhecimento

Em relação ao conhecimento, traz o contribuinte, primeiramente, em suas contrarrazões que o recorrente se olvidou de anexar as cópias dos inteiros teores dos acórdãos paradigmas, se limitando apenas a transcrever, no bojo de suas razões recursais, as ementas dos precedentes, o que impediria o conhecimento da matéria.

Com vistas a identificar o cumprimento dos requisitos para o conhecimento do recurso, convém trazer a baila o dispositivos do Regimento Interno, senão vejamos:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstra r de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente.

[...]

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colaciona dos que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da

publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação o de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aprobe itaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Assim, com relação ao argumentos relacionados ao conhecimento não assiste razão ao recorrente.

Conforme previsto no art. 67, §9º, 10º e 11º o recorrente, em relação a apresentação do acórdão paradigma tem por opções: colacionar cópia do inteiro teor do acórdão paradigma ou reprodução da ementa reproduzida no corpo do recurso. Conforme observa-se no recurso especial apresentado a PGFN optou por reproduzir a ementa no corpo do recurso, conforme abaixo transcrito:

Ementa do Acórdão Paradigma n. 2401-00.434:

Processo nº 35273.00010912006-15 Recurso nº 150.988 Voluntário Acórdão nº 2401-00.434 — 4ª Câmara / Turma Ordinária Sessão de 5 de junho de 2009 Matéria COOPERATIVA Recorrente SAUR EQUIPAMENTOS S/A Recorrida SRP-SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2003 a 31/08/2005 NULIDADE-ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO- Erros na apuração da base de cálculo, ainda que ocorram, não inquinam de nulidade o lançamento.

SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS-COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo, no percentual de 15%, sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, de conformidade com o artigo 22, inciso IV, da Lei nº8.212/91.

PREVIDENCIÁRIO. NORMAS PROCEDIMENTAIS. LANÇAMENTO. ERRO DESCRIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VICIO MATERIAL. NULIDADE.

A descrição clara e precisa do fato gerador, bem como da base de cálculo (matéria tributável) do tributo lançado, in casu, contribuições previdenciárias, é condição sine qua non à validade do lançamento, e a sua ausência e/ou equívoco importa na nulidade material do ato, configurando afronta aos preceitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO NA APURAÇÃO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. Deve ser decretada a insubsistência do lançamento fiscal quando a autoridade fazendária, instada a se manifestar, a partir de diligência determinada pela segunda instância julgadora, propõe a manutenção do débito, ainda que parcialmente, fundamentando seu entendimento em critério jurídico diverso do utilizado por ocasião da lavratura da notificação fiscal, sob pena de malferir o disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional. Uma vez constatada a incorreção no critério adotado pela autoridade lançadora ao promover o lançamento, deve ser declarada a improcedência do feito, sendo defeso ao Fisco e/ou julgador Processo nº35273.00010912006-15 S2-C4T1 Acórdão n.º 2401-00.434 Fl. 182 mantê-lo, mesmo que parcialmente, a partir de novos critérios jurídicos lançados no curso do processo administrativo fiscal.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

[...]

Há também, clara divergência em relação ao decidido pela e. Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes Eis, na íntegra, a ementa do Acórdão Paradigma nº 103-20451:

*Processo nº :13421.000153196-54 Recurso nº 12:2.823- Ex
Ofício Matéria : IRPJ e outros — Exs. 1995 Recorrente : DRJ
em RECIFE - PE Interessada : A. MARINHO CONFECÇÕES
LTDA.*

*Sessão de :10 de novembro de 2000 Acórdão nº : 103-20.451
IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - OMISSÃO DE
RECEITA OPERACIONAL - ERRO NA DETERMINAÇÃO DA
MATÉRIA TRIBUTÁVEL - Comprovado, por meio de diligência
fiscal, equívocos na determinação da matéria tributável, sua
revisão pela autoridade julgadora é medida que se impõe.*

*IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE — IRRF/ILL -
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - PROGRAMA
DE INTEGRAÇÃO SOCIAL — PIS - CONTRIBUIÇÃO PARA A
SEGURIDADE SOCIAL - A decisão proferida no processo
relativo ao imposto de renda pessoa jurídica estende seus efeitos
aos processos decorrentes, tendo em vista a estreita correlação
entre os procedimentos principal e decorrentes.*

Recurso de ofício negado.

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de
ofício interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE
JULGAMENTO em RECIFE - PE, ACORDAM os Membros da
Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por
unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso ex ofício,
nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente
julgado.*

Ou seja, em relação a este ponto, correto o procedimento adotado pela PGFN em seu recurso especial, razão pela qual o recurso preenche os requisitos para ser conhecido.

Quanto ao segundo ponto, qual seja ausência de similitude fática, entendo que, primeiro, devemos identificar a matéria e demonstração de divergência trazida pelo recorrente.

Quanto a matéria que se busca recorrer, assim trouxe a PGFN em seu voto, transcrevendo trecho do acórdão recorrido:

Pois bem.

O acórdão recorrido decidiu a questão recorrida nos seguintes termos, verbis:

“A meu ver, tanto o relatório fiscal originário do lançamento, quanto o complementar, produzido após a determinação da diligência, não trazem de forma clara e precisa qual fora o procedimento adotado pela fiscalização para determinar a base de cálculo das contribuições lançadas no presente caso, sobretudo quanto às notas fiscais nas quais não haviam valores de retenção destacados.

O relatório originário, em momento algum aponta qual o fato utilizado para a formação da base de cálculo com fundamento nos artigos 158 e 159 da IN/INSS 100/03, mas apenas faz alusão ao próprio texto de referidos artigos. Ademais, o relatório fiscal complementar (fls. 178/179) aponta que nas notas fiscais que não possuíam valores de retenção destacados, considerou-se que possuíam elementos tanto relativos à prestação de serviços, quanto ao fornecimento de materiais, sem, contudo, apontar de forma precisa qual fora a base de cálculo adotada quando do lançamento.

Conforme argumenta a recorrente, o lançamento deve possuir informação clara e precisa acerca dos fundamentos de fato e direito que justificam a sua lavratura, de modo que, a base de cálculo efetivamente adotada é elemento fundamental, que deve conter expressa e escorreita menção quando da elaboração do relatório fiscal, a teor do disposto no art. 142 do CTN, a seguir:

"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 matéria 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."

Trata-se, pois, de um dos elementos nucleares do lançamento, que não pode a meu ver causar a dúvida gerada nos autos do presente processo, sob pena do cerceamento do direito de defesa da recorrente e possível incorreta apuração dos valores de

contribuição devidos, situação que em meu sentir não mais pode ser objeto de correção mediante diligência deste Colegiado.

Logo, por este motivo, o lançamento deve ser considerado como improcedente.

Pois bem. A decisão recorrida diverge do decidido pela e. Primeira Turma da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, que, ao se debruçar sobre a mesma questão, concluiu que, na hipótese de ser constatado erro na apuração da matéria tributável, deve ser promovida a retificação do lançamento. Segue transcrita integralmente a ementa do Acórdão Paradigma n. 2401-00.434:

Por outro lado, os argumentos apresentados pelo recorrente estão assim resumidos:

- Explica que, enquanto na decisão recorrida, o lançamento deveria ser cancelado por ausência de determinação e clareza na determinação da base de cálculo, em ambos paradigmas apresentados, houve erro material quando da apuração da base de cálculo.
- Destaca que, em análise dos elementos da obrigação tributária, se identifica uma relação estreita entre os elementos material e quantitativo; e no caso concreto de incidência de contribuições previdenciárias sobre a prestação de cessão de mão-de-obra, muito embora o elemento quantitativo seja utilizado para quantificar, a sua relação com o elemento material se faz presente porque, enquanto prestação de serviços é considerada como
- Argumenta que uma incorreta fixação da base de cálculo pressupõe também uma incorreta compreensão do fato gerador praticado pelo contribuinte; e trazendo esses conceitos para o caso concreto, tem-se que a não identificação exata do que se entendeu quantitativamente como prestação de serviços dificulta a aferição da própria prestação
- Conclui que foi com base nessas observações que a decisão recorrida entendeu pela anulação do auto de infração, tendo em vista que a fundamentação deficiente do fato gerador acabou por tolher o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa da recorrida; e que esse fato não deve ser confundido com a existência de um mero erro material, pois se está diante de um vício insanável capaz de tornar imprestável o auto de infração que deu origem ao presente processo administrativo.

No acórdão recorrido, a nulidade declarada pautou-se no entendimento do relator de que tanto no relatório fiscal, como no complementar não restou esclarecida a base de cálculo apurada no lançamento, senão vejamos:

Ao que se depreende do recurso voluntário apresentado pela contribuinte principal, obrigada pela retenção, interessante

notar que os seus argumentos não se enveredam no sentido de que não havia a cessão de mão de obra nos serviços prestados, mas tão somente que houve equívoco no valor adotado pelo fiscal como base de cálculo e que as contribuições chegaram a ser recolhidas em sua totalidade pelo prestador de serviços.

Ademais, nas próprias notas fiscais de prestação do serviço, já se verifica que as próprias partes contratantes faziam o destaque do percentual de 11% do INSS devido.

Assim, a questão relativa a existência da cessão de mão de obra na contratação dos serviços é incontroversa.

Pois bem, quanto a base de cálculo adotada pelo fiscal para o lançamento, há de se apontar que assim restou indicado no relatório fiscal da infração:

"9 Assim, a regra geral, estabelecida no "caput do art 31 da Lei n ° 8212/91, com a redação dada pela Lei n ° 9711, de 02/11/1998, e reiterada no item 10 da Ordem de Serviço INSS/D AF n° 203, de 29 de janeiro de 1999 e no item 12 da Ordem de Serviço INSS/D AF n ° 209, de 20 de maio 1999, é a adoção de um percentual de 11 % (onze por cento) do valor dos serviços contidos na nota fiscal, fatura ou recibo. Ratificando tal entendimento, a INSTRUÇÃO NORMATIVA INSS/DC 071, DE 10 DE MAIO DE 2002, vigente a partir de 01/09/2002, em seu art 99, preceituava que a retenção, como regra geral, darse-ia sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviço, o que foi confirmado pela INSTRUÇÃO NORMATIVA INSS/DC 100, vigente a partir de 01/04/2004, particularmente seu art 100.

10 Entretanto, no caso de a empresa contratada estar obrigada a fornecer material ou dispor de equipamentos próprios ou de terceiros, indispensáveis à execução do serviço, cujos valores estejam previstos contratualmente, sendo as parcelas correspondentes discriminadas na nota fiscal, fatura ou recibos, tais valores não estariam sujeitos à retenção, sendo deduzidos da base de cálculo da retenção, conforme art 158 da acima citada IN 100. Mais ainda, quando o fornecimento de material ou a utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto o manual, estiver previsto em contrato, e no correndo a discriminação dos valores de material ou equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá aos valores mínimos estabelecidos no art 159 do mesmo ato normativo, quais sejam: cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços; trinta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada; sessenta e cinco por cento quando se referir à limpeza hospitalar e oitenta por cento, quando se referir às demais limpezas, aplicados sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços."

Diante da impugnação apresentada, às fls. 178 fora determinada a realização de diligência fiscal, que assim se

manifestou sobre a formação da base de cálculo do lançamento:

"3.1. em relação às GPS, os códigos de recolhimento 2631 indicativos das retenções efetuadas nas Notas Fiscais / Faturas, já haviam tido os seus valores considerados como créditos quando do Levantamento do Débito, conforme se depreende do Relatório Discriminativo de Débito, às fls. 04 a 09, e do Relatório de Guias e Débitos Apresentados, às fls. 16 e 17.

3.2. em relação às Notas Fiscais / Fatura (Prestação de Serviços) com os valores destacados de retenção, em conformidade com as GPS respectivas apresentadas, foram aquelas considerados no item 3.1.

3.3. em relação às demais Notas Fiscais que não continham valores destacados de retenção, considerou-se que, para a formação da Base de Cálculo da Retenção, estas continham elementos de prestação de serviços e não apenas elementos exclusivamente relacionados a materiais ou mercadorias [...]

3.4.2. para a formação da Base de Cálculo da Retenção, considerou-se em cada competência que, no BM correspondente, com exceção de alguns itens do BM, todos os demais itens seriam indicativos de prestação de serviços.

3.4.2.1. ou seja, não se considerou para a formação da Base de Cálculo da Retenção, em razão de em sua composição a incidência de mão de obra ser mínima ou inexistente, os itens referentes a: desejo; almoço, jantar ou ceia normal: almoço., jantar ou ceia especial tipoA; almoço, jantar ou ceia especial tipoB.

3.6.1. conforme o exposto nos itens 3.2, 3.3 e 3.4, considerou-se na Ação Fiscal que, em relação às demais Notas Fiscais que não continham valores destacados de retenção, para a formação da Base de Cálculo da Retenção, estas continham elementos de prestação de serviços e não apenas elementos exclusivamente relacionados a materiais ou mercadorias."

De fato, da leitura dos esclarecimentos prestados pela fiscalização, ainda tenho dúvidas sobre qual o modo fora o efetivamente utilizado pela fiscalização para levar a efeito a determinação da base de cálculo dos valores lançados.

A meu ver, tanto o relatório fiscal originário do lançamento, quanto o complementar, produzido após a determinação da diligência, não trazem de forma clara e precisa qual fora o procedimento adotado pela fiscalização para determinar a base de cálculo das contribuições lançadas no presente caso, sobretudo quanto às notas fiscais nas quais não haviam valores de retenção destacados.

O relatório originário, em momento algum aponta qual o fato utilizado para a formação da base de cálculo com fundamento nos artigos 158 e 159 da IN/INSS 100/03, mas apenas faz alusão

ao próprio texto de referidos artigos. Ademais, o relatório fiscal complementar (fls. 178/179) aponta que nas notas fiscais que não possuíam valores de retenção destacados, considerouse que possuíam elementos tanto relativos à prestação de serviços, quanto ao fornecimento de materiais, sem, contudo, apontar de forma precisa qual fora a base de cálculo adotada quando do lançamento.

Conforme argumenta a recorrente, o lançamento deve possuir informação clara e precisa acerca dos fundamentos de fato e direito que justificam a sua lavratura, de modo que, a base de cálculo efetivamente adotada é elemento fundamental, que deve conter expressa e escoreta menção quando da elaboração do relatório fiscal, a teor do disposto no art. 142 do CTN, a seguir:

[...]

Trata-se, pois, de um dos elementos nucleares do lançamento, que não pode a meu ver causar a dúvida gerada nos autos do presente processo, sob pena do cerceamento do direito de defesa da recorrente e possível incorreta apuração dos valores de contribuição devidos, situação que em meu sentir não mais pode ser objeto de correção mediante diligência deste Colegiado.

Logo, por este motivo, o lançamento deve ser considerado como improcedente.

Por outro lado, para que possamos realmente identificar a divergência de interpretação, frente a um mesmo arcabouço jurídico, temos que verificar quais as questões apreciadas nos acórdãos paradigmas. Senão vejamos:

Processo nº 35273.00010912006-15

Acórdão nº 2401-00.434 — 4ª Câmara / Turma Ordinária

Sessão de 5 de junho de 2009

Matéria COOPERATIVA

Recorrente SAUR EQUIPAMENTOS S/A

Recorrida SRP-SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2003 a 31/08/2005 NULIDADE-
ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO- Erros na
apuração da base de cálculo, ainda que ocorram, não inquinam
de nulidade o lançamento.*

*SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS-
COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCIDÊNCIA
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. A empresa é obrigada a
recolher as contribuições a seu cargo, no percentual de 15%,
sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de
serviço de cooperados por intermédio de cooperativas de
trabalho, de conformidade com o artigo 22, inciso IV, da Lei
nº8.212/91.*

*PREVIDENCIÁRIO. NORMAS PROCEDIMENTAIS.
LANÇAMENTO. ERRO DESCRIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.*

VICIO MATERIAL. NULIDADE. A descrição clara e precisa do fato gerador, bem como da base de cálculo (matéria tributável) do tributo lançado, in casu, contribuições previdenciárias, é condição sine qua non à validade do lançamento, e a sua ausência e/ou equívoco importa na nulidade material do ato, configurando afronta aos preceitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO NA APURAÇÃO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. Deve ser decretada a insubsistência do lançamento fiscal quando a autoridade fazendária, instada a se manifestar, a partir de diligência determinada pela segunda instância julgadora, propõe a manutenção do débito, ainda que parcialmente, fundamentando seu entendimento em critério jurídico diverso do utilizado por ocasião da lavratura da notificação fiscal, sob pena de malferir o disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional. Uma vez constatada a incorreção no critério adotado pela autoridade lançadora ao promover o lançamento, deve ser declarada a improcedência do feito, sendo defeso ao Fisco e/ou julgador mantê-lo, mesmo que parcialmente, a partir de novos critérios jurídicos lançados no curso do processo administrativo fiscal.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Apresenta, ainda, como segundo paradigma o abaixo especificado:

Processo nº : 13421.000153196-54

Recurso nº 122.823- : Ex Officio

Matéria : IRPJ e outros — Exs. 1995

Recorrente : DRJ em RECIFE - PE

Interessada : A. MARINHO CONFECÇÕES LTDA.

Sessão de : 10 de novembro de 2000

Acórdão nº : 103-20.451

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL - ERRO NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL - Comprovado, por meio de diligência fiscal, equívocos na determinação da matéria tributável, sua revisão pela autoridade julgadora é medida que se impõe.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE — IRRF/ILL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL — PIS - CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL - A decisão proferida no processo relativo ao imposto de renda pessoa jurídica estende seus efeitos aos processos decorrentes, tendo em vista a estreita correlação entre os procedimentos principal e decorrentes.

Recurso de ofício negado.

De pronto, em relação ao segundo paradigma apresentado, observa-se que tratam-se de situações diversas. Não fosse apenas o tributo o primeiro ponto a ser discutido, ressalte-se que a própria ementa já destaca que " *Comprovado, por meio de diligência fiscal, equívocos na determinação da matéria tributável, sua revisão pela autoridade julgadora é medida que se impõe.* "; contudo, o relator do acórdão recorrido foi enfático em dizer que mesmo após a diligência não restou esclarecido os fundamentos da base de cálculo lançada. Nesse caso, não há como demonstrar a divergência capaz de levar ao conhecimento do recurso.

Retomando a análise do primeiro paradigma, concordo com as alegações trazidas pelo sujeito passivo em sede de contrarrazões de que não restou demonstrada a divergência. Novamente, vamos trazer trecho do acórdão recorrido que fundamenta a nulidade:

De fato, da leitura dos esclarecimentos prestados pela fiscalização, ainda tenho dúvidas sobre qual o modo fora o efetivamente utilizado pela fiscalização para levar a efeito a determinação da base de cálculo dos valores lançados.

A meu ver, tanto o relatório fiscal originário do lançamento, quanto o complementar, produzido após a determinação da diligência, não trazem de forma clara e precisa qual fora o procedimento adotado pela fiscalização para determinar a base de cálculo das contribuições lançadas no presente caso, sobretudo quanto às notas fiscais nas quais não haviam valores de retenção destacados.

Analisando de forma mais detida o paradigma apresentado e não apenas os trechos transcritos pela PGFN, percebe-se que tratam de situações distintas. Embora o paradigma tbm permei a questão da nulidade, a mesma foi apreciada dentro de outro contexto normativo e o relator entendeu que a diligência . Senão vejamos trechos do acórdão

Relatório

Insurge-se contra a exigência consubstanciada na peça vestibular do feito, por entender que a contribuição previdenciária incidente sobre a nota fiscal e/ou fatura de prestação de serviços por cooperados, mediante cooperativa de trabalho, encontra-se maculada por vício de ilegalidade, malferindo o disposto no artigo 195, inciso I, alínea "a" e § 4º, c/c artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, uma vez tratar-se de nova fonte de custeio, razão pela qual só poderia ser instituída por Lei Complementar, o que não se vislumbra no caso vertente, eis que a presente exação fora criada por lei ordinária (8.212/91), impondo seja decretada a improcedência do feito.:

(...)

Contrapõe-se ao lançamento, mais precisamente ao arbitramento levado a efeito pela autoridade lançadora ao constituir o crédito previdenciário, sob o argumento de que, ao extrair os valores admitidos como base de cálculo dos tributos exigidos da contabilidade da contribuinte, não adotou a importância total dos serviços médicos prestados contidos nas notas fiscais emitidas pela UNIMED, na forma que determina o artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91.

Sustenta que o procedimento do arbitramento, deixando de considerar o valor total da nota fiscal, somente poderia ser utilizado na hipótese de a empresa deixar de registrar, em sua contabilidade, o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, na forma do artigo 33, § 6º, da Lei nº 8.212/91, o que não se constata nos presentes autos, sob pena de inobservância aos preceitos do artigo 142 do CTN.

(...)

Incluído na pauta do dia 07/08/2006, a Egrégia 2ª Caj do CRPS, achou por bem converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do ilustre Conselheiro Marco André Ramos Vieira, Decisório nº315, às fls. 160/161, para que a fiscalização informasse qual o critério adotado para utilização do percentual de 60% do valor da nota fiscal ao constituir o crédito previdenciário.

Em atendimento a diligência supra, a nobre autoridade lançadora elaborou Informação Fiscal, às fls. 163/165, propondo a retificação do débito na forma das planilhas constantes daquele documento, esclarecendo, ainda, que a apuração inicial de 60% sobre as notas fiscais emitidas ocorreu em virtude da fiscalização na empresa ter sido realizada por meio de Arquivos Digitais e a empresa não ter contabilizado em separado o valor sobre os quais teria a incidência de 15% sobre os valores pagos a Cooperativa de Trabalho.

Voto Vencedor

Não se trata de mudança de critério jurídico. Trata-se, ao meu ver, da adoção da base de cálculo proposta pelo contribuinte em sede de impugnação (fls. 111).

Os valores propostos pelo fisco para a retificação da base de cálculo (fls. 163 e 164) nada mais são do que a adoção da base proposta pela recorrente (fls. 111).

Jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes têm sido no sentido de que erros na apuração da base de cálculo não acarretam a nulidade do lançamento. O que deve ocorrer é a retificação do lançamento para adequá-lo à realidade fática ou jurídica:

"NULIDADE- ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO- Erros na apuração da base de cálculo, ainda que ocorram, não inquinam de nulidade o lançamento, podendo dar lugar a cancelamento total ou parcial da exigência." (1º Calº C—Ac. 101-96557 — Rel. Sandra Maria Faroni)

"COFINS. BASE DE CÁLCULO. ERRO DE APURAÇÃO.

Constatado que houve erro na apuração da base de cálculo da Cofins por parte da Fiscalização, deve-se retificar o lançamento para excluir da base de cálculo os valores que não

correspondem ao faturamento da fiscalizada." (2º Ca)º C — Ac. 201-79213 — ReL Walber José da Silva)

"PIS. ERRO MATERIAL. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO.

Provado erro material no cálculo de conversão, registrado no Acórdão recorrido, de litros de gasolina adquirida de distribuidora para reais, há de se proceder ao devido acerto. (2º CC/ 2º C — Ac. 202-17.496— ReL Maria Teresa Martinez López)

Portanto, alinho-me ao entendimento adotado na jurisprudência acima descrita, no sentido de que não há de se declarar a nulidade do lançamento.

Como se observa, enquanto no recorrido o relator entendeu que nem mesmo após a diligência restou esclarecida a fundamentação da base de cálculo (conforme trecho transcrito em negrito acima); no paradigma, após diligência adotou-se a base indicada pelo próprio sujeito passivo, razão pela qual esclarecida essa questão, o relator entendeu que não haveria razão para anular o lançamento, mas tão somente ratificá-lo. Ao meu ver, tratam-se de situações distintas que impedem a demonstração de divergência, capaz de ensejar o conhecimento do recurso especial.

Conclusão

Face o exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional,

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira