



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n° 10660.002018/2007-19
Recurso n° 146.103 Voluntário
Matéria Cessão de Mão de Obra: Retenção. Empresas em Geral
Acórdão n° 205-00.826
Sessão de 03 de julho de 2008
Recorrente BRINQUEMOLDE LICENCIAMENTO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida DRP VARGINHA/MG

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/08/2004

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO.

O contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços e recolher a importância retida, nos termos do art. 31 da Lei 8.212/91, na redação da Lei n.º 9.711/98.

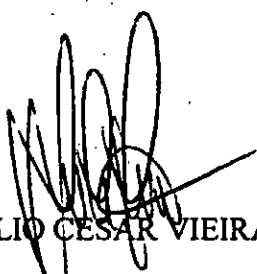
CERCEAMENTO DE DEFESA. Deve ser anulado o lançamento que resultar em prejuízo para o direito de defesa do sujeito passivo. A existência de cessão de mão de obra deve ser demonstrada, para os serviços prestados, nos moldes previstos no artigo 31, da Lei n.º 8.212/91.

Processo Anulado.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

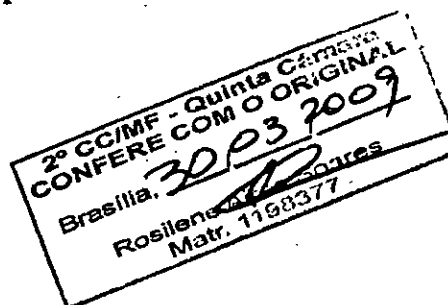
ACORDAM os membros da QUINTA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Por maioria de votos, conhecido da preliminar de nulidade relativa ao cerceamento de defesa. Vencido o Conselheiro Marco André Ramos Vieira que votou por não conhecer de ofício da matéria. Conhecida a preliminar, no mérito, por maioria de votos, anular o auto de infração/lançamento. Vencido o Conselheiro Marco André Ramos Vieira que votou pela anulação da decisão de primeira instância.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES

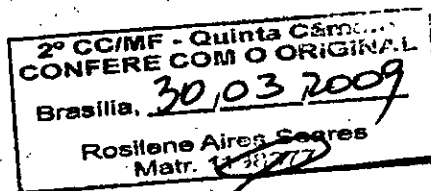
Presidente


LIEGE LACROIX THOMASI

Relatora



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira, Damião Cordeiro de Moraes, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Adriana Sato e Renata Souza Rocha (Suplente)



Relatório

Trata a presente notificação de crédito lançado contra o sujeito passivo acima identificado, pela falta de retenção e recolhimento da alíquota de 11%, incidente sobre as Notas Fiscais de Prestação de Serviço emitidas pela empresa Cassiani e Rezende Engenharia Ltda., que lhe prestou serviços mediante cessão de mão de obra, no período de 01/2004 a 08/2004.

O relatório fiscal informa que a notificada contratou prestação de instalações e distribuição de água, rede hidráulica, rede de ar comprimido e incêndio, não recolhendo a contribuição prevista no artigo 31, da Lei nº 8.212/91, de 11% incidente sobre o valor bruto das notas fiscais de prestação de serviço.

A notificada apresentou defesa às fls.23/29, e Decisão-Notificação de fls. 35/39, julgou o lançamento procedente.

Inconformada a recorrente interpôs recurso tempestivo às fls. 42/49, onde alega em síntese:

- que a notificação é nula porque não foi intimado o contribuinte tido como responsável pelo adimplemento da obrigação;

- que há o risco de lançamento em duplicidade porque o relatório fiscal e a notificação não indicaram que foram realizadas investigações fiscais ou emissão de subsídios para se averiguar indícios de que as contribuições não foram recolhidas pela contratada.

- que a empresa contratada deve ser chamada aos autos e determinadas investigações fiscais sobre a situação previdenciária da mesma.

Requer o cancelamento da DN e que seja reconhecida a improcedência da NFLD, extirpando-a do mundo jurídico.

A recorrente obteve decisão judicial para o prosseguimento do recurso sem a realização do depósito recursal.

É o relatório.

Voto

Conselheira LIEGE LACROIX THOMASI, Relatora

Sendo tempestivo, conheço do recurso e passo a seu exame.

Não assiste razão à recorrente quanto à preliminar argüida de que o pólo passivo da exação deveria ser adequado para nele figurar a prestadora de serviço, eis que no presente caso, não é ela a responsável pela retenção e recolhimento da contribuição previdenciária.

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.

3

A partir de 1.º de fevereiro de 1999, com a nova redação do art. 31 da Lei n.º 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.

De acordo com o artigo 31 da Lei n.º 8.212/91, a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, deverá reter 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota, em nome da cedente de mão de obra.

E, o parágrafo 5.º do artigo 33 da mesma lei expressa que:

§ 5.º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

Portanto, está claro que a obrigação da retenção é da tomadora dos serviços, não podendo ser transferida para a cedente de mão de obra.

Superadas as questões preliminares, passo à apreciação do mérito.

O relatório fiscal diz que o levantamento se refere a retenções em notas fiscais de prestadora de serviço, que não foram efetuadas pela recorrente na condição de tomadora desses serviços e tampouco repassadas à Seguridade Social, nas competências de 01 a 08/2004.

Os serviços prestados e descritos no relatório foram de instalações e distribuição de água, rede hidráulica, rede de ar comprimido e incêndio.

De acordo com a legislação vigente sobre as notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviço com cessão de mão de obra emitidas pela contratada para a tomadora deve incidir a alíquota de 11%, a título de retenção para a Seguridade Social.

Como o relatório fiscal não traz maiores informações sobre o serviço prestado, nem estão acostados quaisquer documentos como contrato de prestação de serviços ou notas fiscais de prestações de serviço, se infere que os mesmos se relacionem com aqueles descritos no artigo 219, § 2.º, inciso X, corte e ligação de serviços públicos.

Os atos normativos expedidos pelo INSS, por período de regência, com o respaldo do artigo 33, caput da Lei n.º 8.212/91, quais sejam: as Instruções Normativas INSS/DC n.º 100/2003, e a Instrução Normativa SRP n.º 03 de 14/07/2005, explicitam que os serviços prestados, que deram origem às contribuições devidas e lançadas nesta notificação, estarão sujeitos à retenção se contratados por cessão de mão-de-obra. Senão vejamos:

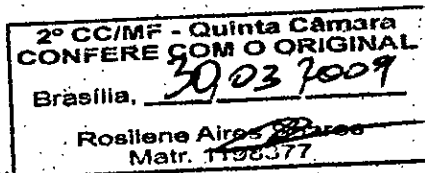
INSS/DC n.º 100/2003

Art. 155. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, os serviços de:

(...)

).

[Assinatura]



VIII - corte ou ligação de serviços públicos, que tenham como objetivo a interrupção ou a conexão do fornecimento de água, de esgoto, de energia elétrica, de gás ou de telecomunicações;

IN SRP N.º 3/2005

(...)

Art. 146. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, observado o disposto no art. 176, os serviços de:

VIII - corte ou ligação de serviços públicos, que tenham como objetivo a interrupção ou a conexão do fornecimento de água, de esgoto, de energia elétrica, de gás ou de telecomunicações;

Art. 147. É exaustiva a relação dos serviços sujeitos à retenção, constante dos arts. 145 e 146, conforme disposto no § 2º do art. 219 do RPS.

Parágrafo único. A pormenorização das tarefas compreendidas em cada um dos serviços, constantes nos incisos dos arts. 145 e 146, é exemplificativa.

Portanto, a natureza dos serviços prestados (instalação e distribuição de água, rede hidráulica, rede de ar comprimido e incêndio), os inserem no preceito legal da obrigatoriedade da retenção de 11%, sobre o valor contido na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviço, se prestados mediante cessão de mão de obra.

Todavia, tal informação não consta do relatório que apenas menciona que os pressupostos básicos da cessão estavam presentes na operação. A falta de evidenciação da caracterização da cessão de mão-de-obra, impossibilita a defesa da recorrente.

O contencioso administrativo no âmbito da Receita Federal do Brasil é regido pelo Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e mais especificamente, no caso das contribuições sociais de que tratam os artigos 2º e 3º da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, pela Portaria RFB n.º 10.875, de 16 de agosto de 2007.

Em ambos diplomas legais, nos artigos 59, inciso II e 27, inciso II, respectivamente, está disposto que são nulos “os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa” (grifei)

No caso em tela, versando o lançamento, exclusivamente, sobre a retenção de 11% incidente sobre nota fiscal de prestação de serviço com cessão de mão de obra, no período de 01/2004 a 08/2004, a efetiva prestação do serviço com cessão deve ficar cabalmente demonstrada no relatório fiscal.

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.

5

No presente caso, como já mencionado, limitou-se o relatório fiscal da notificação a informar, em poucas palavras que:

" A cessão de mão de obra ocorre quando a empresa tomadora contrata empresa prestadora de serviços, visando a colocação de pessoal contratado por essa para a realização de serviços contínuos, relacionados ou não com os fins sociais daquela, nas dependências da contratante ou de terceiros, quaisquer que seja a natureza e a forma de contratação (§3º. do art.31 da Lei 8.212/91).

Todos esses pressupostos básicos encontram-se presentes conjuntamente na referida operação, quais sejam, segurados à disposição, serviços contínuos, dependências da contratante ou de terceiros."

Pelo exposto, não é possível, com base nas informações trazidas no relatório fiscal, concluir acerca da configuração ou não da cessão de mão-de-obra, fato este determinante para o lançamento de débito.

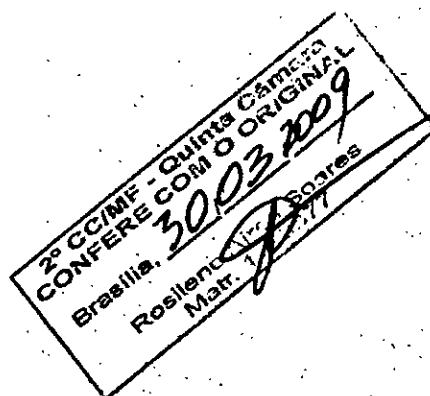
Um dos princípios que sustenta o processo administrativo fiscal é o da verdade material e, por este princípio, o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração do crédito. Portanto, a conduta da autoridade fiscal, em prol da verdade material, deve proceder no sentido de verificar se a hipótese abstratamente prevista na norma de direito material, efetivamente ocorreu. Nesse sentido, tem que trazer no relatório fiscal todos os dados, informações e documentos a respeito da real caracterização da cessão de mão-de-obra.

A falta de caracterização da cessão de mão de obra, no Relatório Fiscal, por si só gera o cerceamento de defesa do contribuinte e conseqüentemente a anulação do lançamento da retenção de 11% incidente sobre a prestação de serviço com cessão de mão de obra, nos termos do inciso II, do artigo 59, do Decreto 70.235/72.

Pelo exposto, voto por anular a NFLD.

Sala das Sessões, em 03 de julho de 2008


LIEGE LACROIX THOMASI





Declaração de Voto

Conselheiro, MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

Conforme expressamente previsto no art. 17 do Decreto nº 70.235 na redação conferida pela Lei nº 9.532 de 1997, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. A suposta falta de caracterização da cessão de mão-de-obra não foi alegada pelo sujeito passivo.

De acordo com o previsto no inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235, a impugnação deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

A redação do art. 17 do Decreto nº 70.235 retrata o disposto no art. 302 do CPC, nestas palavras:

Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:

I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;

II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;

III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.

Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.

Desse modo, analisando em conjunto o Decreto nº 70.235 e o CPC, o sujeito passivo tem o ônus da impugnação específica, e caso esta não seja efetuada, considerar-se-ão verdadeiros os fatos apontados pela fiscalização federal. Além de gerar a preclusão processual, não podendo ser alegada a matéria em grau de recurso, em função da exigência prevista no art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235. No mesmo sentido é do disposto no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário, em que se proíbe à parte discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito se operou a preclusão. Assim, todas as alegações devem ser concentradas na impugnação, que é a primeira oportunidade que o sujeito passivo possui para se manifestar nos autos do processo administrativo.

Entretanto, há matérias que independentemente de arguição pelo sujeito passivo na impugnação podem ser conhecidas de ofício pelo órgão julgador. São elas: a relativa a direito superveniente, surgida somente após a impugnação, ou no corpo da decisão de primeiro grau; ou as relativas às questões que o julgador pode conhecer de ofício como a decadência e os pressupostos processuais; ou às questões que envolvam nulidade absoluta, que são aquelas não passíveis de convalidação.

As nulidades absolutas no processo administrativo estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235 de 1972, nestas palavras:

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.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Fora das hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235, as demais irregularidades serão sanadas apenas se resultarem prejuízo ao sujeito passivo, e desde que tenham sido argüidas pelo sujeito passivo, pois caso contrário haverá preclusão, na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Conforme previsto no art. 61 do Decreto nº 70.235, a nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade. Assim, pode o Conselho de Contribuintes como órgão julgador da legitimidade do lançamento fiscal reconhecer a nulidade absoluta.

Este colegiado somente se manifestará se houver a interposição de recurso, seja o voluntário, seja o de ofício. O limite para julgamento será o objeto do recurso, aplicando-se o princípio: *tantum devolutum quantum apelatum*, e desde que a matéria tenha sido impugnada em primeira instância, ou seja questões que este colegiado possa conhecer de ofício. Conforme previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, a interposição de recurso é uma faculdade para o sujeito passivo, podendo recorrer total ou parcialmente. Assim, a matéria não recorrida se tornará definitiva no âmbito administrativo, com as ressalvas já mencionadas.

Nesse mesmo sentido já se pronunciou a 2ª Câmara da CSRF, por meio do acórdão de nº 02-01.896, no julgamento dos autos de nº 10980.014934/97-29, recurso de nº 203-113277, cuja ementa transcrevo a seguir:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO PROCESSO DESDE O INÍCIO. DECISÃO "EXTRA PETITA". -

Incorreto, por infração às leis de regência do processo administrativo fiscal, o acórdão que, "extra petita" e contrariamente às provas dos autos, declara a nulidade da autuação por falta de motivação. Recurso especial provido.

2ª CC/MF - Quinta Câmara
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30.03.2009
Rosilene A. Soares
Matr. 1198377

Para verificar que a situação acordada pela CSRF se subsume ao presente caso transcrevo trecho dos fundamentos do acórdão:

Entretanto, o pedido da interessada, no que concerne à nulidade da autuação, nunca disse respeito à insuficiência de descrição dos fatos (grifei). Resumiram-se suas alegações a afirmar a falta de capacidade do agente, a lavratura do auto de infração em local diferente do da verificação da falta e a falta de indicação de data, hora e local da lavratura.

(...)

À vista do exposto e considerando ter o acórdão objeto do recurso violado claramente a lei, voto por dar provimento ao recurso para afastar a nulidade do Auto de Infração, devendo o processo ser devolvido à Câmara recorrida para novo julgamento, enfrentando as demais alegações do recurso.

Além do mais, entendo que a suposta falta de caracterização é um vício sanável. Conforme prevê o art. 32 da Portaria MPS n.º 520/2004, que regia o processo administrativo fiscal, a nulidade dos atos são somente as seguintes:

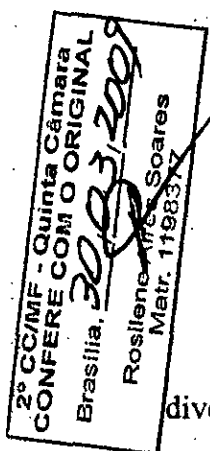
Art. 32. São nulos:

- 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;*
 - III - o lançamento não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal.*
- § 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.*
- § 3º Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo, a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*

Como fui vencido na preliminar de conhecer a matéria de ofício. Apresento a divergência quanto aos efeitos da falta de caracterização da cessão de mão-de-obra.

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização. A falha na motivação pode ser corrigida, desde que o motivo tenha existido.

Não é outra a lição do mais abalizado administrativista brasileiro, Celso Antônio Bandeira de Mello. De acordo com esse doutrinador, na obra Curso de Direito Administrativo, 22ª edição, Ed. Malheiros, pág. 385, verbis: "em se tratando de atos vinculados, o que mais importa é haver ocorrido o motivo perante o qual o comportamento era obrigatório, passando para segundo plano a questão da motivação. Assim, se o ato não houver sido motivado, mas for possível demonstrar ulteriormente, de maneira indisputavelmente objetiva e para além de qualquer dúvida ou entredúvida, que o motivo exigente do ato preexistia, dever-se-á considerar sanado o vício do ato."



Na mesma obra, página 451, o autor afirma que “a convalidação, ou seja, o refazimento de modo válido e com efeitos retroativos do que fora produzido de modo inválido, em nada se incompatibiliza com interesses públicos. Isto é: em nada ofende a índole do Direito Administrativo. Pelo contrário”. Na lição de Celso Antônio, página 453: “A Administração não pode convalidar um ato viciado se este já foi impugnado, administrativa ou judicialmente. Se pudesse fazê-lo, seria inútil a arguição do vício, pois a extinção dos efeitos ilegítimos dependeria da vontade da Administração, e não do dever de obediência à ordem jurídica. Há entretanto, uma exceção. É o caso da “motivação” de ato vinculado expendida tardiamente, após a impugnação do ato. A demonstração, conquanto serôdia, de que os motivos preexistiam e a lei exigia que, perante eles, o ato fosse praticado com o exato conteúdo com que o foi é razão bastante para sua convalidação.”

De acordo com o previsto no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, há apenas dois casos de nulidades: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

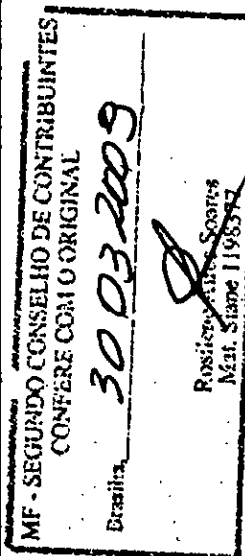
Conforme disposto no art. 60 do referido Decreto, as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das acima referidas não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Destaca-se que mesmo nos casos de preterição do direito de defesa, não deve ser anulada a NFLD ou o auto de infração, mas sim a decisão ou o despacho. Prova desse entendimento é que se não houver a cientificação do sujeito passivo, não há dúvida que há um cerceamento ao direito de defesa, mas pergunta-se: há que ser anulada a NFLD? Entendo que não, assim como a maior parte, se não a totalidade dos demais Conselheiros. Não se pode olvidar que a cientificação é parte necessária ao aperfeiçoamento do lançamento fiscal, e portanto é intrínseco ao ato, mas o vício dessa cientificação não é causa de nulidade do procedimento fiscal.

Não se pode esquecer que o lançamento após notificado ao sujeito passivo não se torna perfeito e acabado. Esse lançamento pode ser alterado em função da impugnação do sujeito passivo, por recurso de ofício ou por iniciativa de ofício, conforme previsão no art. 145 do CTN. O processo administrativo fiscal tem justamente a função de constituir definitivamente ao crédito, assegurando-lhe a certeza e a liquidez. Caso não adotemos essa característica inerente ao processo administrativo, transformariamos nossas decisões na cômoda anulação da NFLD ou do auto de infração, nos furtando à análise de mérito, para procurarmos meras irregularidades formais na constituição do crédito.

O apego demasiado à formalidade vai de encontro aos princípios do Direito Administrativo da economia processual e da eficiência. Se é reconhecido que a fiscalização pode efetuar novo lançamento fiscal, após a anulação por vício formal, para quê gastar tanto esforço e tempo, se podemos aproveitar todas as provas que estão colacionadas aos autos, possibilitando a correção do feito?

Outra prova incontestável de que a falha é sanável é que o vício poderia ser convalidado se não houvesse a impugnação do sujeito passivo, ou se esse, a par de identificar a falha, fizesse o recolhimento das contribuições. Caso o vício fosse insanável, nem mesmo o pagamento realizado pelo contribuinte afastaria a nulidade do lançamento fiscal.



A melhor caracterização da falha encontrada pode ser realizada por meio de relatório fiscal complementar; afinal é para isso que servem as diligências fiscais. Atenta-se que não é este Colegiado que irá convalidar o ato de lançamento, mesmo porque não possui competência para isso. A convalidação será realizada pelo próprio órgão que efetuou o lançamento fiscal.

A persistir o entendimento desta Câmara, em qualquer hipótese que se verificar uma irregularidade, que ensejasse complementação do relatório fiscal, esta não poderia ser realizada. Desse modo, a decisão descumpra a lei, no caso o Decreto nº 70.235/1972, uma vez que nenhuma diligência poderia ser mais realizada, pois toda a diligência colaciona novas informações que não constavam no relatório inicial.

Destaca-se que a possibilidade de complementação do relatório fiscal, reconhecendo o saneamento do vício, já foi ratificada por este Colegiado, por unanimidade, no julgamento do recurso de nº 142.245, em 12 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

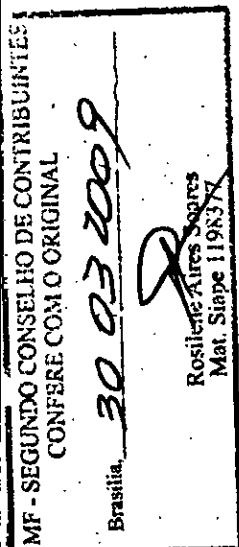
Não obstante as razões apresentadas, entendo que a diligência fiscal, relatório complementar e despacho decisório emitidos [fls. 53-64], com a conseguinte intimação da ora Recorrente para manifestação, sanaram o vício constante do lançamento, sendo inoportuna e despicienda qualquer reparação por este órgão julgador. (grifei)

Ora, se é possível a complementação do relatório fiscal por decisão de primeira instância, qual o motivo de não ser possível por decisão de segundo grau, ainda mais quando é reconhecido que o Conselho de Contribuintes possui competência para rever todas as decisões proferidas pelas DRJ.

Não pode persistir o entendimento de que em qualquer hipótese que se verifique uma irregularidade, que enseje a complementação do relatório fiscal, esta não possa ser realizada. Tal impedimento descumpriria a lei, no caso o Decreto nº 70.235/1972, uma vez que nenhuma diligência poderia ser mais realizada, pois toda a diligência colaciona novas informações que não constavam no relatório inicial.

Cabe destacar que a Lei nº 11.276 de 2006 alterou o CPC, acrescentando o § 4º ao artigo 515. De acordo com esse dispositivo, constatando a ocorrência de nulidade sanável, o tribunal poderá determinar a realização ou renovação do ato processual, intimadas as partes, cumprida a diligência, sempre que possível prosseguirá o julgamento da apelação. Ora, se no próprio Poder Judiciário é reconhecida a possibilidade de o tribunal diante de uma nulidade sanável providenciar a correção do ato, qual o motivo de não reconhecer ao conselho de contribuintes, que é um tribunal administrativo, a possibilidade de corrigir os vícios sanáveis do lançamento fiscal; ainda mais quando é cediço que o rigorismo formal no Poder Judiciário é bem superior ao do processo administrativo.

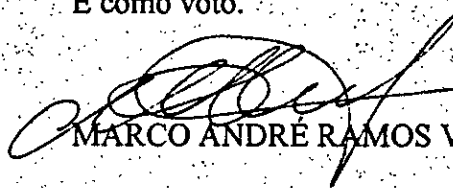
Pelo exposto, como fui vencido na questão preliminar de se conhecer ou não a matéria não impugnada, entendo que deveria o julgamento ser convertido em diligência a fim que seja complementado o relatório fiscal. Entretanto, tal diligência traria novas informações que não teriam sido analisadas na primeira instância administrativa, inovando a matéria em grau de recurso, o que ocasionaria a supressão de instância. Desse modo, para não ferir o princípio da ampla defesa, e para não suprimir a primeira instância, por uma questão lógica deve ser anulada a decisão de primeira instância para que seja possibilitada a complementação do relatório fiscal.

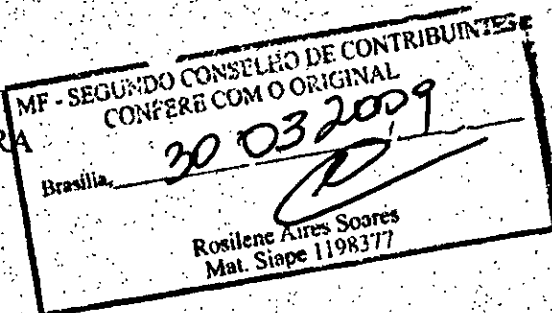


11

Deve o Auditor notificante completar o relatório fiscal motivando o entendimento do enquadramento na presente notificação. Repita-se que entendo que não cabe a diligência para complementar o relatório em segunda instância administrativa, pois ocasionaria a supressão de instância; por esse motivo é que voto por anular a decisão-notificação. Anulando a decisão de primeiro grau é reaberta toda a discussão sobre os dados que porventura sejam acrescidos aos autos, o que favorece o contraditório e a ampla defesa.

É como voto.


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA



Declaração de Voto

Conselheiro, JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Peço vênia para divergir do ilustre e zeloso ~~relator~~ que proferiu voto pela anulação da decisão de primeira instância em razão da falta de caracterização clara e precisa no lançamento da cessão de mão de obra.

Inicialmente, entendo não se tratar de mero vício de procedimento, vício formal, já que, sobretudo, a caracterização da cessão de mão de obra é o fundamento central para o lançamento. A retenção do valor correspondente a onze por cento dos serviços constantes em nota fiscal ou fatura somente se justifica nos casos de cessão de mão de obra ou empreitada e, mesmo assim, para os serviços listados pela legislação, o que torna da essência do lançamento a precisa caracterização da cessão de mão de obra. E não pode ser meramente formal a ausência do que de mais essencial há no ato administrativo de lançamento, a caracterização do fato gerador:

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 9/06/2003)

§ 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:

- I - limpeza, conservação e zeladoria;*
- II - vigilância e segurança;*
- III - construção civil;*
- IV - serviços rurais;*

Declaração de Voto

Conselheiro, JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Peço vênia para divergir do ilustre e zeloso Conselheiro Marco André Ramos Vieira que proferiu voto pela anulação da decisão de primeira instância em razão da falta de caracterização clara e precisa no lançamento da cessão de mão de obra.

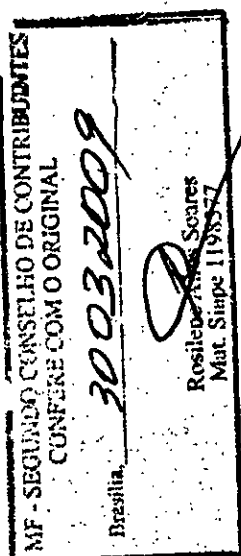
Inicialmente, entendo não se tratar de mero vício de procedimento, vício formal, já que, sobretudo, a caracterização da cessão de mão de obra é o fundamento central para o lançamento. A retenção do valor correspondente a onze por cento dos serviços constantes em nota fiscal ou fatura somente se justifica nos casos de cessão de mão de obra ou empreitada e, mesmo assim, para os serviços listados pela legislação, o que torna da essência do lançamento a precisa caracterização da cessão de mão de obra. E não pode ser meramente formal a ausência do que de mais essencial há no ato administrativo de lançamento, a caracterização do fato gerador:

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 9/06/2003)

§ 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:

- I - limpeza, conservação e zeladoria;*
- II - vigilância e segurança;*
- III - construção civil;*
- IV - serviços rurais;*
- V - digitação e preparação de dados para processamento;*
- VI - acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;*
- VII - cobrança;*
- VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos;*
- IX - copa e hotelaria;*
- X - corte e ligação de serviços públicos;*
- XI - distribuição;*
- XII - treinamento e ensino;*
- XIII - entrega de contas e documentos;*
- XIV - ligação e leitura de medidores;*
- XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;*
- XVI - montagem;*
- XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;*
- XVIII - operação de pedágio e de terminais de transporte;*



XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)

XX - portaria, recepção e ascensorista;

XXI - recepção, triagem e movimentação de materiais;

XXII - promoção de vendas e eventos;

XXIII - secretaria e expediente;

XXIV - saúde; e

XXV - telefonia, inclusive telemarketing.

§ 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.

De mesma forma que os fatos geradores, a cessão de mão de obra, que obriga à retenção como antecipação das contribuições previdenciárias a serem devidas quando do pagamento de salários, necessita ser perfeitamente caracterizada no lançamento, possibilitando ao contribuinte exercer seu direito de defesa.

Não se questiona que a auditoria fiscal nas empresas é um procedimento administrativo, onde através do exame de livros, documentos e fatos se verifica a ocorrência dos fatos geradores da obrigação, determina-se a matéria tributável, calcula-se o tributo devido e se identifica o sujeito passivo, nos exatos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Mas nem por isso é mero procedimento a descrição do fato gerador:

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.

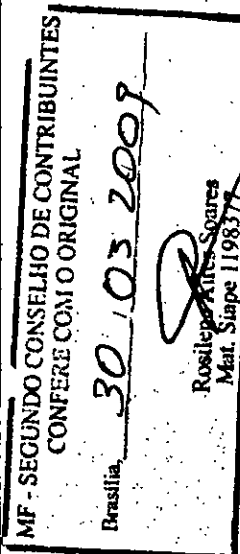
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Após as verificações acima, compete à autoridade demonstrá-lo através de documentos criados para esta finalidade específica, notificação fiscal de lançamento do débito ou auto-de-infração. Esses documentos possuem tanto forma quanto conteúdo. Como exemplo de elementos formais temos as informações obrigatórias que devem constar no auto de infração, conforme artigo 640, §1º da IN MPS/SRP nº 03, de 14/07/2005:

Art. 640. O Auto de Infração - AI é o documento emitido privativamente por AFPS, no exercício de suas funções, durante o procedimento fiscal, e se destina a registrar a ocorrência de infração à legislação previdenciária por descumprimento de obrigação acessória e a constituir o respectivo crédito da Previdência Social relativo à penalidade pecuniária aplicada.

§ 1º O AI deve conter a identificação do autuado, o dispositivo legal infringido, o valor e o dispositivo legal da multa aplicada, bem como o local, a data e a hora de sua lavratura.

E como conteúdo temos, principalmente, a descrição dos fatos geradores que motivaram o lançamento. Indubitavelmente, forma não se confunde com conteúdo nem com motivo. Como se sabe, no Direito Administrativo se construiu uma doutrina uníssona acerca dos elementos que compõem um ato administrativo, identificando-se: **sujeito** que o pratica, **finalidade** a que se destina, **forma** de que se reveste, **motivo** que o provoca e **conteúdo** que o descreve. A forma é o revestimento através do qual o conteúdo do ato administrativo se



exterioriza. Nas lições da Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro não é possível o saneamento do ato quando o vício recai sobre motivo, finalidade ou conteúdo:

*"Quanto ao motivo e à finalidade, nunca é possível a convalidação. No que se refere ao motivo, isto ocorre porque ele corresponde a situação de fato que ou ocorreu ou não ocorreu; não há como alterar, com efeito retroativo, uma situação de fato (...)
O objeto ou conteúdo ilegal não pode ser objeto de convalidação." (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, página 229)*

A falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, constatação essa apontada pelo próprio relator, cerceia o direito de defesa do contribuinte que fica sentenciado a fazê-lo genericamente. A ampla defesa, reconhecida como direito constitucional, somente se efetiva se o fato imputado à pessoa for precisamente descrito pela autoridade pública. No processo administrativo fiscal, ato com preterição do direito de defesa é nulo e, portanto, incabível sua convalidação:

Decreto nº 70.235/72

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.*

A própria Secretaria da Receita Previdenciária, órgão responsável pela fiscalização, reconhece através da Instrução Normativa SRP nº 03, de 14/07/2005 que a falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores cerceia o direito de defesa do sujeito passivo. Assim, inevitavelmente, de uma simples conjugação com o artigo 59 acima transcrito somente se pode concluir que é nulo o lançamento sob exame, *verbis*:

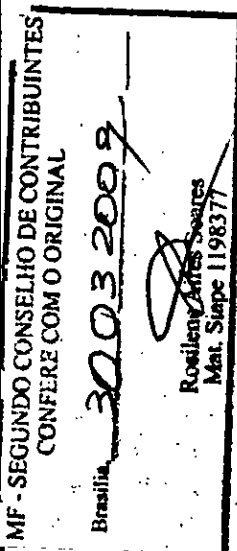
Art. 661. O relatório fiscal objetiva a exposição clara e precisa dos fatos geradores da obrigação previdenciária, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, a propiciar a adequada análise do crédito e a ensejar ao crédito o atributo de certeza e liquidez para garantia da futura execução fiscal.

Discordo do ilustre relator quanto à possibilidade de complementação do relatório fiscal através da anulação da decisão de primeira instância. Primeiro porque a regra acima é explícita quanto à nulidade, segundo porque o saneamento do lançamento somente é permitido até a decisão de primeira instância, conforme artigo 18, §3º do Decreto nº 70.235/72, e terceiro porque não se pode anular aquilo que não contém vício, como bem assinalou em seu voto. Que vício contém a decisão de primeira instância para que seja anulada? Entendeu o julgador que a descrição dos fatos geradores foram suficientes, realizando um juízo que não necessariamente corresponde a este colegiado. Não houve vício, mas apenas entendimentos divergentes.

Decreto nº 70.235/72

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções,



omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993)

No entanto, desposo do mesmo entendimento do ilustre relator quanto ao perigo de apego demasiado às formalidades do processo. Como já salientado neste presente voto, forma é apenas o revestimento de um conteúdo. Acontece que não identifiquei vício formal na falta de descrição clara e precisa da cessão de mão de obra ou determinado fato gerador de contribuições previdenciárias, mas vício na matéria, conteúdo, objeto e motivo.

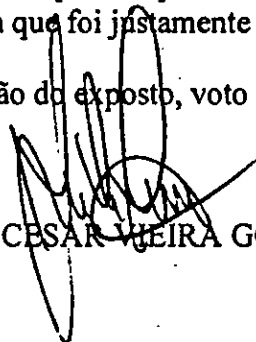
Quanto ao Princípio da Economia Processual, também entendo que não seria caso de sua aplicação, mesmo porque se estaria partindo da presunção de que ocorreu o fato gerador ou a cessão de mão de obra, mas, no entanto, a autoridade fiscal não foi diligente o suficiente para caracterizá-lo. Caso se convencesse o julgador de sua ocorrência a descrição restaria suficiente e não haveria preterição do direito de defesa.

Cabe assinalar também que após a nulidade do lançamento se devolve ao órgão arrecadador o poder discricionário de avaliar a possibilidade ou não de nova constituição do crédito, caso entenda que o fato anteriormente imputado ao sujeito passivo ocorrera ou não. A insuficiente caracterização do fato gerador torna o lançamento nulo por cerceamento de defesa, exatamente porque não se pode afirmar com certeza se ele ocorreu ou não. Daí porque também não me filio ao entendimento de que seria caso de provimento do recurso.

A falta de caracterização clara e precisa do fato gerador faz com que paire apenas a incerteza e, nesse contexto, não se poderia exigir do sujeito passivo condições de exercício da ampla defesa contra aquilo que até mesmo o julgador não se convenceu de sua ocorrência.

Por fim, apesar da conclusão em outro sentido, às fls. 124 o nobre Conselheiro deixou consignado que são causas de nulidade absoluta insanáveis e, portanto, a serem conhecidas de ofício, as hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, dentre elas o cerceamento de defesa que foi justamente o fundamento do voto vencedor.

Em razão do exposto, voto por anular o lançamento.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES

