

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

Processo nº 10670.001256/2007-80
Recurso nº 244.569 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.798 – 2ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RIMA INDUSTRIAL S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

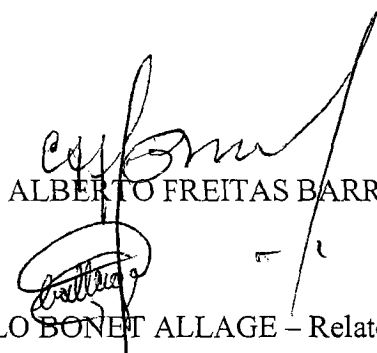
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - RETENÇÃO DE 11% - ARTIGO 31 DA LEI Nº 8.212/91 - CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA - NECESSIDADE DE CARACTERIZAÇÃO POR PARTE DA FISCALIZAÇÃO - INOCORRÊNCIA - NULIDADE - VÍCIO MATERIAL.

Para a aplicação da regra prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, a autoridade lançadora deve comprovar a ocorrência de cessão de mão-de-obra. Neste feito, a fiscalização deixou de indicar os pressupostos de fato pelos quais os serviços prestados em favor da autuada estariam enquadrados no conceito de cessão de mão-de-obra, o que ofende os princípios da motivação, do contraditório e da ampla defesa. Tal nulidade está relacionada ao conteúdo, à materialidade do lançamento e não à sua forma. O vício, portanto, é material.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.



CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO- Presidente

GONÇALO BONET ALLAGE – Relator

EDITADO EM: 17 JUN 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Nelson Mallmann (suplente convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Francisco de Assis Oliveira Junior.

Relatório

Em face de Rima Industrial S.A., CNPJ nº 18.279.158/0001-08, foi lavrada a notificação fiscal de lançamento de débito nº 35.877.863-8 (fls. 03-600), para a exigência de contribuição destinada à Seguridade Social, correspondente a 11% (onze por cento) sobre o valor bruto ou sobre o valor relativo aos serviços de notas fiscais emitidas por contratadas, que prestaram serviços mediante cessão de mão-de-obra à empresa, conforme Relatório de Lançamentos.

O lançamento, que envolve as competências 02/1999 a 06/2003, foi cientificado à empresa em 23/11/2005 (fls. 613).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil – Previdenciária em Governador Valadares (MG) considerou o lançamento procedente (fls. 709-712).

Apreciando o recurso voluntário interposto pela contribuinte, a Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes proferiu o acórdão nº 206-00.270, que se encontra às fls. 739-749, cuja ementa é a seguinte:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/06/2003

Ementa: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CUSTEIO. NFLD. RELATÓRIO FISCAL. OMISSÕES. CERCEAMENTO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. VÍCIO INSANÁVEL.

1. Nos termos do artigo 37, da Lei n. 8.212/91 e artigo 243 do RPS, o fiscal atuante ao promover o lançamento deve fundamentá-lo de forma clara e precisa, sob pena de nulidade do Auto de Infração.



2. *O Relatório Fiscal tem por finalidade explicitar de forma clara e precisa todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório.*

3. *Violação ao inciso II, do artigo 59, do Decreto n. 70.235/72. Preterição ao direito de defesa.*

4. *Vício material.*

Processo Anulado.

A decisão recorrida, pelo voto de qualidade, anulou a NFLD por vício material, vencidas as Conselheiras Ana Maria Bandeira (Relatora), Bernadete de Oliveira Barros, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira e Cleusa Viera de Souza, que também anularam a NFLD, mas por vício formal, sendo Redator Designado o Conselheiro Daniel Ayres Kalume Reis.

O vício constatado na NFLD está relacionado à ausência de explicitação de forma clara e precisa quanto às características inerentes à cessão de mão-de-obra para a incidência da contribuição social, o que acarretou em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Intimada deste acórdão em 14/04/2008 (fls. 750), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, recurso especial às fls. 754-759, acompanhado dos documentos de fls. 760-762, cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) A decisão ora impugnada merece reforma, pois ao declarar a nulidade da NFLD por vício material, contrariou os artigos 11, 59 e 60 do Decreto nº 70.237/72 e os artigos 33, §§ 3º, 6º e 7º e 37, *caput*, da Lei nº 8.212/91. Convém mencionar que esse julgamento também divergiu do acórdão nº 104-21.634 e do acórdão CSRF/01-04.779;
- b) Demonstrada a contrariedade a dispositivo de lei, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial, consoante o disposto no artigo 7º, inciso I, do RICSRF (Portaria MF nº 147/2007);
- c) Segundo os artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, a notificação e os demais termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente ou quando resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte;
- d) Sobre esta matéria, a CSRF tem firmado o entendimento que se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as mediante extensa e substancial defesa, mostra-se incabível a declaração de nulidade de lançamento por cerceamento do direito de defesa, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e da economia processual em lugar do rigor das formas;

- e) Da leitura deste NFLD, bem como do Relatório Fiscal de Notificação e dos demais termos que acompanham o procedimento fiscal, conclui-se que tudo está em plena conformidade com o que estabelece o Decreto nº 70.235/72;
- f) Assim, requer o conhecimento e o provimento do recurso para afastar a nulidade da NFLD por vício material e determinar que a Câmara *a quo* prossiga no julgamento do feito. Na eventualidade desse pedido, requer a declaração da nulidade por vício formal, na forma do voto-vencido, para não haver prejuízo ao disposto no artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Admitido o recurso por meio do Despacho nº 206-291/2008 (fls. 764-765), “... *somente no que tange a declaração de nulidade por vício material ou por vício formal, vez que a declaração de nulidade se deu de forma unânime.*” (fls. 765), a interessada foi intimada e deixou de se manifestar, conforme informação da repartição de origem às fls. 770.

Por força da Súmula Vinculante nº 08 do Egrégio Supremo Tribunal Federal e considerando a determinação contida no artigo 103-A da Constituição Federal, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Montes Claros (MG) anulou o lançamento relativo às competências 02/1999 a 11/1999, aplicando ao caso a regra do artigo 173 do Código Tributário Nacional (fls. 767-768).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido, mas apenas com relação à causa da declaração de nulidade, se por vício material ou por vício formal, conforme a análise feita às fls. 764-765.

Reitero que o acórdão proferido pela Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, declarou a nulidade da NFLD por vício material, sendo que a posição vencida anulou o lançamento por vício formal.

Extraio do voto-vencido do acórdão recorrido as seguintes considerações (fls. 742 e 744):

Inicialmente, da análise dos relatórios que compõem os autos, sobretudo o Relatório de Lançamentos, verifica-se que uma variedade de serviços foram prestados à notificada e, quanto à natureza de tais serviços, cabe tecer algumas considerações.

A prestação de serviços que envolvem a cessão de mão-de-obra demanda a obrigatoriedade da tomadora em efetuar a retenção de 11% sobre o valor da Nota Fiscal/Fatura da contratada e o seu recolhimento. Entretanto, nem toda a prestação de serviço se



reveste das características inerentes à cessão de mão-de-obra. Daí a necessidade de que auditoria fiscal fundamente o relatório fiscal com os argumentos que ensejaram sua convicção de que a prestação de serviço em questão se trata de cessão de mão-de-obra.

O ônus da prova, no caso, é a auditoria fiscal. A Lei nº 8.212/91 dispõe no § 3º do art. 33 a única hipótese em que ocorre a inversão do ônus da prova, in verbis:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do Art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal - SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do Art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

(...)

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

Caso não tenha ocorrido o disposto no parágrafo acima descrito, cabe à auditoria fiscal comprovar para cada uma das empresas prestadoras envolvidas a caracterização da cessão de mão-de-obra, não bastando a simples menção da ocorrência no Relatório Fiscal.

Cumprе ressaltar que o art. 219, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, estabelece em seu parágrafo 2º os serviços que realizados mediante cessão de mão de obra, sujeitam a contratante a figurar como responsável solidária pelas contribuições previdenciárias devidas, ou as toma obrigadas a efetuar a retenção dos 11% sobre o valor bruto das notas fiscais ou faturas de serviços prestados, para os períodos posteriores a 02/1999, conforme o art. 29, da Lei nº 9.711/1998. Tais serviços são os seguintes:

(...)

Da análise do dispositivo legal acima, verifica-se que os serviços elencados nos incisos de I a V, estarão sujeitos à retenção a partir de 02/1999, e em período anterior implicarão na responsabilidade solidária por parte do contratante, não importando se a contratação se dê por cessão de mão-de-obra ou empreitada.

Quanto aos demais serviços, entretanto, a retenção ou responsabilidade solidária só ocorrerá se efetivamente tais serviços forem prestados mediante cessão de mão-de-obra.



Dentre os serviços prestados à notificada constatee dentre outros os seguintes: serviço de retirada de sucata, serviço de transporte de lenha, minérios e funcionários, serviço de carvoejamento, prestação de serviços na área de produção de ferros-liga, serviços prestados por pá-carregadeira, transporte interno de materiais, matéria prima, insumos, serviços de montagem e manutenção mecânica, serviços de corte de lenha, dentre outros.

Embora também se verifique no citado relatório a existência de serviços de limpeza e manutenção, bem como de construção civil, sobre os quais incidiria a retenção independente da forma de prestação, para os demais serviços não estão claras as razões pelas quais o auditor fiscal entendeu que houve a cessão de mão-de-obra.

Assim, entendo que na formalização do lançamento ocorreu vício consubstanciado na insuficiente descrição do fato gerador, razão pela qual o presente lançamento não pode subsistir na forma como foi realizado.

Nesse sentido voto para ANULAR O PRESENTE LANÇAMENTO POR VÍCIO FORMAL.

Portanto, a Relatora (tese vencida) entendeu que a falta de caracterização ou de comprovação da ocorrência de cessão de mão-de-obra, por parte da autoridade lançadora, torna nula, por vício formal, a NFLD cujo objeto envolve a exigência de contribuição previdenciária de 11% prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/91.

Já a corrente vencedora concluiu que se está diante de flagrante cerceamento do direito de defesa da autuada e, conseqüentemente, de vício material.

Trago à colação os seguintes excertos do voto-condutor do acórdão recorrido (fls. 745-746, 748-749):

Todavia, apesar de concordar com a fundamentação exposta no voto, entendo que a nulidade da NFLD deve ser declarada por vício material e não por vício formal, conforme destacado pela Conselheira Relatora.

Isto porque a i. auditoria fiscal ao promover o lançamento, não explicitou de forma clara e precisa no Relatório Fiscal as características inerentes à cessão de mão-de-obra, para a incidência da contribuição social, o que acarretou em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

O artigo 37, da Lei n. 8212/91 e o artigo 243 do Decreto n. 3048, determinam o seguinte:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.



Art. 243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições sociais e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes. (sem grifos no original).

Ao proceder de forma omissa, deixando de demonstrar no Relatório Fiscal de maneira clara e precisa as irregularidades cometidas pelo Contribuinte, o ilustre fiscal autuante incorreu em vício insanável, cerceando o direito de defesa da autuada, ensejando a nulidade do Auto de Infração, conforme legislação de regência e pacífica jurisprudência deste Conselho de Contribuintes.

Diz o artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988:

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

(...)

No presente caso, entendo que o defeito na constituição do crédito tributário inobservou o direito de defesa do Contribuinte, nos termos do inciso II, do artigo 59, do Decreto n. 70.235/72, razão pela qual deve ser reconhecida nulidade por vício material.

No mesmo sentido, transcrevem-se julgados deste Egrégio Conselho de Contribuintes que corroboram a argumentação da existência de vício material:

"(..) A descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, sendo, portanto, vício material, pois mitiga, indevidamente, a participação do contribuinte na instauração do litígio, mediante a apresentação da impugnação. No caso em análise, havia possibilidade de conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas, posto que complexas." (Recurso n. 131.449, Acórdão n. 108-07556, 8ª Câmara, Relator Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, sessão de julgamento de 15/10/2003).

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO — É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercer, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sendo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade por vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência." (Recurso n. 132.213, Acórdão rt. 101-94049, 1ª Câmara, Relator Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, sessão de julgamento de 06/12/2002).

Por todo o exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso e ANULAR A NFLD POR VÍCIO MATERIAL.

Salvo melhor juízo, pelos termos do acórdão recorrido, restou incontroversa a ausência de caracterização da cessão de mão-de-obra para cada uma das prestadoras de serviço da autuada, por parte da fiscalização.



Nesse sentido, aliás, verifico que no Relatório Fiscal da NFLD, fls. 611-612, nada está escrito a respeito do tema.

Sendo assim, sob minha ótica, tal vício afeta a materialidade do lançamento, pois a comprovação da cessão de mão-de-obra é requisito essencial para a aplicabilidade do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.711/98, segundo o qual:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.

Sem a comprovação da cessão de mão-de-obra, cujo ônus é da autoridade lançadora, é inaplicável a regra do artigo 31 da Lei nº 8.212/91.

Ademais, além de desrespeitar o artigo 37 da Lei nº 8.212/91 e o artigo 348 do Decreto nº 3.048/99, citados pela decisão recorrida, a exigência em apreço também vai de encontro à Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, cujo artigo 2º, *caput* e § único, inciso VII, assim prevê:

Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

VII – indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

Neste feito, a autoridade lançadora deixou de indicar os pressupostos de fato segundo os quais haveria cessão de mão-de-obra quanto às prestações de serviço efetivadas em favor da autuada pelas empresas relacionadas.

Na obra *O Processo Tributário*, 6. ed., São Paulo, RT, 2009, p. 237-238, analisando a matéria, Cleide Previtalli Cais afirma o seguinte:

A efetiva aplicação do princípio da motivação no curso do processo administrativo, entre o contribuinte e a Fazenda Pública, atenda a garantia do devido processo legal, tanto formalmente, porque resulta do art. 2º da Lei nº 9.784/99, bem assim substancialmente na medida em que possibilita conferir a legalidade ou a ilegalidade da decisão administrativa. Assim, ensejando a adoção das medidas cabíveis pela parte que vier a se entender prejudicada.

O princípio da motivação vem assegurado, como critério de estrita observância pela Administração no curso do processo administrativo fiscal, como consta dos incisos VII e VII, do parágrafo único, do art. 2º da Lei nº 9.784/99, que lhe obriga indicar os pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão, bem como observar as formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados.

Tenho como evidente, pois, a ocorrência de cerceamento do direito de defesa e a aplicabilidade ao caso do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, segundo o qual: “Art. 59. São nulos: (...) II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Não se pode olvidar, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN¹, que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o que não ocorreu no caso em apreço.

A nulidade não diz respeito à forma da NFLD, mas ao seu conteúdo, à sua materialidade, pois diante da inexistência de caracterização de cessão de mão-de-obra não se pode utilizar da regra prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/91.

A decisão recorrida merece ser confirmada.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.



Gonçalo Bonet Allage - Relator

¹ 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.

