



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10830.008863/2008-71
Recurso n° 999.999
Acórdão n° **2301-02.208 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de julho de 2011
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL
Recorrente MARTINS E MORAES SERVIÇOS DE ADMINISTRAC
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 20/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO - CESSÃO DE MÃO DE OBRA - AUSÊNCIA DE DESTAQUE DA RETENÇÃO NA NOTA FISCAL.

A falta da exposição clara e precisa dos fatos geradores da obrigação previdenciária dificulta o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, retirando do crédito o atributo de certeza e liquidez para garantia da futura execução fiscal.

A inviabilidade do saneamento do vício enseja a anulação do crédito.

QUALIFICAÇÃO DO VÍCIO DA NULIDADE. VÍCIO MATERIAL QUE SE CARACTERIZA NA AUSÊNCIA OU INSUFICIÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DE FATO E/OU DE DIREITO DO ATO ADMINISTRATIVO.

Quando o ato administrativo do lançamento traz fundamentação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou quando a descrição dos fatos trazida pela fiscalização (pressuposto de fato) é omitida ou deficiente, temos configurado um vício de motivação ou vício material.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em anular o lançamento, pela existência de vício, nos termos do voto do Redator designado; e b) Por maioria de votos: a) em definir o vício citado como material, nos termos do voto do Redator designado. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou pela existência de vício formal. Redator designado: Mauro José Silva.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete de Oliveira Barros- Relator.

Mauro Jose Silva - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 15/08/2008, por ter a empresa acima identificada, cedente de mão-de-obra, deixado de destacar onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, infringindo, dessa forma, o art. 31, § 1, da Lei 8.212/99, c/c o art. 219, § 4, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Conforme Relatório Fiscal da Infração (fls. 14), a autuada prestou serviços de cobrança de valores, com cessão de mão de obra, às empresas Império Negócios Ltda e EBT Empresa Bras. Termoplas.Ltda, no período de 2005 a 2007, sem destacar os 11% nas notas fiscais de prestação de serviço.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 05-23.802, da 6ª Turma da DRJ/CPS, (fls. 75), julgou o lançamento procedente.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 80), alegando, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, reitera que a recorrente não é cedente de mão-de-obra, mas sim presta serviços de cobrança, e que todos os recolhimentos foram realizados em conformidade ao regime tributário imposto à recorrente, qual seja, o Simples Nacional.

Informa que discute administrativamente a sua manutenção no Simples, sendo de rigor a suspensão do presente até o julgamento final das referidas manifestações de inconformidade, sob pena de ceifar-se o contraditório e ampla defesa, bem como pelo risco de carrear-se à recorrente decisões distintas sobre um mesmo fato.

Destaca que a Recorrente é prestadora de serviços que tem por objeto social a prestação de serviços de cobrança extrajudicial, administração de documentos, relatórios e arquivos eletrônicos, não tendo sua atividade qualquer semelhança com a atividade de cessão ou locação de mão-de-obra.

È o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, Relatora

O recurso é tempestivo e todos os requisitos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice para seu conhecimento.

Da análise dos autos, verifica-se que o AI foi lavrado por descumprimento da obrigação acessória de destacar a retenção de onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços por ela emitida.

A recorrente alega que não tinha a obrigação de efetuar o destaque, pois não houve cessão de mão de obra nos serviços por ela prestados.

Da leitura do Relatório Fiscal da Infração (fls. 14), observa-se que o agente lançador deixou de indicar os motivos de fato que configurariam os serviços contratados pela recorrente como cessão de mão-de-obra.

Os relatórios que integram o AI sequer fazem menção a qualquer procedimento ou argumento que ensejaria o enquadramento dos serviços prestados pela recorrente no conceito legal e cessão de mão de obra.

A autoridade autuante não esclarece, por exemplo, se os serviços prestados são contínuos ou se a mão-de-obra empregada está à disposição da recorrente e submetida a seu comando.

A fiscalização lavrou o auto por falta de destaque, mas não indicou em quais elementos se baseou para enquadrar os serviços prestados pela recorrente no conceito legal de cessão-de mão de obra, prejudicando a autuada, em seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

O instituto jurídico da cessão de mão-de-obra encontra-se definido no § 3º do art. 31, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.711/98:

Parágrafo 3.º Para os fins desta Lei, 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, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação

O § 4º do mesmo artigo relaciona os serviços que se enquadram no conceito de cessão de mão de obra:

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - empreitada de mão-de-obra;

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974.

Como somente serão alcançados pela obrigação tributária da retenção os serviços realizados **mediante cessão de mão-de-obra**, a autoridade lançadora deveria indicar os elementos de convicção que a levaram a enquadrar os serviços prestados na definição legal transcrita acima

Ora, o crédito lançado deverá sempre ser envolvido em cuidados especiais, de modo a apresentar elementos inquestionáveis de convicção, permitindo, principalmente, o exercício da ampla defesa do contribuinte.

Verifica-se que, após a impugnação e antes da decisão de primeira instância, foi juntada aos autos cópia do processo de Representação Para Exclusão de Ofício-SIMPLES NACIONAL, na qual a autoridade fiscal expõe os motivos pelos quais entendeu que houve cessão de mão de obra nos serviços prestados pela recorrente.

Constata-se que a autoridade julgadora de primeira instância toma sua decisão com base em informação extraída do referido processo de representação fiscal, reproduzindo, em seu voto, partes daquele processo.

Porém, entendo que tais informações deveriam constar do Relatório Fiscal da Infração, pois, ao deixar de apontar os motivos pelos quais a autoridade lançadora entendeu que houve cessão de mão de obra, o que deu ensejo à lavratura do Auto pela ausência de destaque das retenções nas notas fiscais, retirou-se uma instância administrativa do contribuinte, em ofensa aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Ou seja, a recorrente tomou conhecimento do entendimento da fiscalização quanto à caracterização de cessão de mão de obra somente após o julgamento de primeira instância administrativa.

Entendo que, como ato administrativo, o lançamento deve estar devidamente motivado, afim de que o particular possa exercer seu direito à ampla defesa e ao contraditório em sua plenitude.

E, para exigir o cumprimento da obrigação tributária, a autoridade fiscal, a quem compete o lançamento do crédito previdenciário, deveria ter feito constar, no Relatório fiscal do AI, o motivo pelo qual entende que os serviços prestados se enquadram no conceito legal de cessão de mão-de-obra.

A omissão relatada viciou todo o lançamento, impondo sua nulidade por vício formal.

No caso presente, o sujeito passivo tomou pleno conhecimento da acusação que lhe foi imputada, já que a fiscalização deixou claro, no Relatório Fiscal da Infração, que a empresa está sendo autuada por ter deixado de destacar a retenção de que trata o art. 31, da Lei 8.21/91.

Portanto, reitera-se, a empresa teve pleno conhecimento da acusação que lhe foi imputada, pois não houve insuficiência na descrição dos fatos ou contradição entre seus elementos.

Houve, sim, omissão da autoridade lançadora quanto ao apontamento dos elementos caracterizadores da cessão de mão de obra.

Tal omissão consiste em vício de forma, pois é o instrumento que dá materialidade ao ato é que se encontra viciado com a ausência da demonstração dos elementos característicos da cessão de mão de obra.

Ou seja, a autoridade lançadora deixou de observar os requisitos formais do lançamento, previstos na legislação que trata da matéria.

Nesse sentido e

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

Voto no sentido de CONHECER DO RECURSO e ANULAR o Auto de Infração, por vício formal.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro Jose Silva - Redator

Divergimos da ilustre Relatora somente no que concerne ao tipo de vício que ensejou a anulação do lançamento.

Sabemos que o CTN foi recepcionado como lei materialmente complementar que veicula normas gerais em matéria tributária, tendo tratado do lançamento nos arts. 142 a 150.

No entanto, o CTN não traz, explicitamente, qualquer hipótese de nulidade para o lançamento. Apesar de não fazê-lo explicitamente, a interpretação sistemática das normas do CTN nos revela as hipóteses de nulidade do lançamento.

Sendo o lançamento atividade privativa da autoridade administrativa, nos termos do art. 142, a doutrina já reconheceu que sua natureza jurídica é de ato administrativo. Sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho esclareceu que:

“lançamento é ato jurídico e não procedimento.... Consiste muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. O procedimento não é da essência do lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro.”¹

Sendo ato administrativo, por força do CTN – lei materialmente complementar -, o ato administrativo de lançamento tributário traz implicitamente as nulidades próprias dos atos administrativos. Sobre estas, a doutrina foi buscar no art. 2º da Lei da Ação Popular (Lei 4.717/65) seu delineamento. Vejamos a literalidade do referido dispositivo legal:

“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;*
- b) vício de forma;*
- c) ilegalidade do objeto;*
- d) inexistência dos motivos;*

¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 263-4.

e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;

b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;

c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;

d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;”

Tomando o conteúdo de tal dispositivo, a doutrina² identifica os vícios dos atos administrativos como vícios de incompetência ou relativo ao sujeito, de forma, de ilegalidade do objeto, de inexistência de motivos ou motivação e de desvios de finalidade. Segundo o escólio de Maria Sylvania Zanella Di Pietro, os atos administrativos que possuem tais vícios são atos anuláveis.³

Interessa-nos estabelecer a diferença entre vício formal e vício material.

Seguindo o que estabelece a Lei da Ação Popular acima transcrita, vício formal ocorre quando ocorre omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato. A existência ou seriedade do ato administrativo está relacionado com o suporte físico utilizado para veicular o conteúdo do ato administrativo. Ou seja, ocorreria vício formal, por exemplo, se um lançamento fosse veiculado por meio de um ofício e não por meio de Auto de Infração ou Notificação de Lançamento. Há formalidades presentes no Auto de Infração ou na Notificação Fiscal que não estão presentes num ofício e que são essenciais para a seriedade do ato administrativo do lançamento. Além desse exemplo, podemos citar a existência de assinatura da autoridade administrativa como outro exemplo de formalidade essencial para a existência ou seriedade do ato. Ausente a assinatura temos caracterizado um vício formal.

O vício material, por seu turno, está relacionado com a ausência ou insuficiência de motivação do ato administrativo.

Nas lições de Maria Sylvania Zanella Di Pietro, o motivo é o pressuposto de fato e de direito que serve de fundamento ao ato administrativo, sendo o pressuposto de direito equivalente ao dispositivo legal em que se baseia o ato e pressuposto de fato correspondente ao

² Cf. DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. Direito administrativo. 13ª ed., São Paulo: Atlas, 2001, p. 219-24.

³ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 226.

conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato (*op. cit.* p. 195)

Assim considerado, podemos estabelecer que quando o lançamento traz fundamentação legal equivocada, temos configurado um vício de motivação, vício material, portanto. De maneira similar, quando a descrição dos fatos pela fiscalização é omitida ou deficiente, temos configurado um vício de motivação ou material.

É o que a jurisprudência deste Conselho tem decidido:

*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 exercitar, 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 sedo imputado.** Trata-se, no caso, de nulidade pro vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inocorrência da hipótese de incidência. Recurso negado. (Acórdão nº 101-94049 IRPJ - AF - lucro real, de 06/12/2002 da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes)*

In casu, a Ilustre Relatora apontou que houve omissão quanto à caracterização de existência de cessão de mão de obra. Ou seja, houve omissão nos pressupostos de fato do lançamento, o que, segundo nossa posição explanada acima, caracteriza o vício material.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por MAURO JOSE SILVA em 21/08/2011 15:33:22.

Documento autenticado digitalmente por MAURO JOSE SILVA em 21/08/2011.

Documento assinado digitalmente por: MARCELO OLIVEIRA em 13/10/2011, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS em 29/08/2011 e MAURO JOSE SILVA em 21/08/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 23/09/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP23.0919.12453.97UV

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

16882C52909A65158FB49FABA6472B92DFA13E19