



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

**Processo n°** 11080.729251/2012-95  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-003.986 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de março de 2014  
**Matéria** COOPERATIVA DE TRABALHO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA: RETENÇÃO  
**Recorrente** DEPARTAMENTO MUNICIPAL DE LIMPEZA URBANA - DMLU  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. NECESSIDADE. ÔNUS DO FISCO. AUSÊNCIA DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES.

O Fisco tem o ônus-dever de demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas, bem como a base de cálculo. No presente caso, em se tratando de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, deve o relatório fiscal conter toda a fundamentação de fato e de direito que possa permitir ao sujeito passivo exercer o seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Logo, caberia ao Fisco a demonstração da base de cálculo pautada na prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, o que não aconteceu.

CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERATIVA DE TRABALHO. CARACTERIZAÇÃO. NECESSIDADE. ÔNUS DO FISCO. AUSÊNCIA DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES.

O Fisco tem o ônus-dever de demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas. No presente caso, em se tratando de serviços prestados mediante cooperativa de trabalho, deve o relatório fiscal conter toda a fundamentação de fato e de direito que possa permitir ao sujeito passivo exercer o seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Logo, caberia ao Fisco a demonstração da base de cálculo pautada na prestação de serviços mediante cooperativa de trabalho, o que não aconteceu.

LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA DA FALTA DE CLAREZA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS DA AUTUAÇÃO. NULIDADE.

A auditoria fiscal deve lançar a obrigação tributária com a discriminação clara e precisa dos seus dos motivos fáticos, sob pena de cerceamento de defesa e conseqüentemente nulidade.

É nulo o lançamento efetuado se não há a demonstração de todos os requisitos que levaram ao Fisco desconsiderar a base de cálculo consignada no contrato de prestação de serviço e nas planilhas orçamentárias.

AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO DOS MOTIVOS FÁTICOS E JURÍDICOS DO LANÇAMENTO FISCAL. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

A determinação dos motivos fáticos e jurídicos constitui elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A falta desses motivos constitui ofensa aos elementos substanciais do lançamento, razão pelo qual deve ser reconhecida sua nulidade, por vício material.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento por vício material.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

## Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, nos termos do art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/1991, com redação conferida pela Lei 9.876/1999, bem como os valores relativos à retenção de 11% sobre o valor bruto de notas fiscais/faturas de prestação de serviços realizados mediante cessão de mão de obra. O período de lançamento dos créditos previdenciários é de 01/2008 a 12/2008.

Também há o lançamento pelo descumprimento de obrigação acessória, que consiste em a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

O Relatório Fiscal informa que os créditos tributários foram constituídos por meio dos seguintes lançamentos fiscais:

1. **DEBCAD 37.376.487-1** → refere-se às contribuições sociais relativas à parte patronal, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, no caso, a Cooperativa de Trabalho Produção e Comercialização dos Trabalhadores Autônomos das Vilas de Porto Alegre Ltda.; e acréscimos legais sobre pagamentos efetuados, com atraso, em Guias da Previdência Social (GPS);
2. **DEBCAD 37.376.488-0** → relativo à retenção sobre a remuneração de serviços prestados com cessão de mão de obra ou empreitada de mão de obra;
3. **DEBCAD 37.343.642-4** → por descumprimento de obrigação tributária acessória (apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias), Código de Fundamento Legal - CFL 68.

Esse Relatório Fiscal informa ainda que, com relação ao AIOP DEBCAD 37.376.487-1, o fato gerador da contribuição previdenciária, de 15% sobre o valor da nota fiscal de prestação de serviços por cooperado por intermédio de cooperativa de trabalho, é o contrato firmado entre a autuada e a Cooperativa de Trabalho Produção e Comercialização dos Trabalhadores Autônomos das Vilas de Porto Alegre Ltda., já que parte dos pagamentos efetuados à cooperativa não foram declarados em GFIP nem recolhidas as contribuições sobre eles incidentes.

Destaca, com relação ao AIOP DEBCAD 37.376.488-0, que “(...) as notas fiscais de serviço dos prestadores *CONSTRURBAN ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA, CONFIANÇA TRANSPORTES E TURISMO LTDA, DELTA CONSTRUÇÕES S/A, J P AGUIAR TRANSPORTES LTDA, JULIO SIMÕES LOGÍSTICA S/A, MRC TRANSPORTES*

*LTDA, MUGICA TRANSPORTES LTDA, QUALIX SERVIÇOS AMBIENTAIS LTDA, TRANSPORTES R N FREITAS LTDA ME, RTM TRANSPORTES LTDA, TRANSSABARÁ TRANSPORTES LTDA, TRANSPORTES SIÇA E DHARA LTDA, SIRCEK TRANSPORTES LTDA, SIL SOLUÇÕES AMBIENTAIS LTDA, TRANSPORTADORA BELÉM LTDA, TRANSCELAUS TRANSPORTES LTDA, TRANSFROES TRANSPORTES LTDA, TRANSPORTES GUASSELLI LTDA, TRANPICASSO TRANSPORTES LTDA, TERRAPLENAGEM FRONI MACHADO LTDA, TRANSPORTES SATURNOS LTDA, TRANSBILHAN TRANSPORTES LTDA e TRANSVIVI TRANSPORTES LTDA, não discriminam os valores relativos a equipamentos e materiais, incidindo, portanto, a retenção dos 11%, sobre o valor bruto da nota fiscal de serviço. No caso, a retenção, quando efetuada, foi menor do que a devida, conforme demonstrado nas planilhas 'Prestadores de Serviços – Retenção Não Efetuada' e 'Locação de Veículos Retenção Não Efetuada', em anexo.”*

Informa que as notas fiscais das empresas Transportes Redivo Ltda. e Transportes Provim Ltda. – excetuadas as notas fiscais nº 167 e 170, desta última – trazem a discriminação de valores relativos a equipamento e material, havendo incidência de contribuição sobre o percentual mínimo de 50% do valor bruto da nota fiscal de prestação de serviços, conforme demonstrado na planilha “Locação de Veículos – Retenção Não Efetuada”; que não houve o destaque da retenção dos 11%, nem a discriminação dos valores relativos a equipamento e material, nas notas fiscais da empresa Transportes Kuhn Ltda.

Com relação à prestação de serviço da Associação de Triadores de Resíduos Sólidos Domiciliares da Lomba do Pinheiro, informa que “(...) os ‘Relatórios Custo Convênio Associação X DMLU’ (não há emissão de nota fiscal de serviço), não discriminam os valores relativos a equipamentos e materiais e, portanto, a retenção dos 11% incide sobre o ‘valor do repasse’, conforme demonstrado na planilha ‘Prestadores de Serviços Retenção Não Efetuada’, em anexo. O valor fixo de R\$5.000,00 (cinco mil reais) repassado à conveniada para os custos de manutenção, não foi utilizado como base para a retenção.”

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 16/08/2012 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese, que:

1. entende haverem sido corretas e integrais as contribuições incidentes sobre o valor das notas fiscais dos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, assim como corretas as declarações em suas GFIP, citando dispositivos da Lei 8.212/1991, Regulamento da Previdência Social (RPS) e Instrução Normativa SRF nº 971/2009, afirmando que “(...) neste sentido restando destacado nas notas fiscais expressamente o valor de repasse da remuneração aos associados e havendo previsão no contrato das despesas com materiais ou equipamentos próprios ou de terceiros, foi utilizado como base de cálculo aquele valor destacado, sendo sobre ele realizando o recolhimento da contribuição previdenciária devida (15% quinze por cento), bem como informado regularmente na GFIP os valores dos pagamentos realizados à cooperativa, razão pela qual deve ser reconhecido que houve o recolhimento correto da contribuição previdenciária e a declaração correta dos pagamentos na GFIP”;
2. em relação às notas fiscais de serviço de transporte dos prestadores Contrurban Engenharia e Construções Ltda., Confiança Transportes e

Turismo Ltda., Delta Construções S/A, J P Aguiar Transportes Ltda., Julio Simões Logística S/A, MRC Transportes Ltda., Mugica Transportes Ltda., Qualix Serviços Ambientais Ltda., Transportes R N Freitas Ltda. ME, RTM Transportes Ltda., Transsabará Transportes Ltda., Transportes Siça e Dhara Ltda., Sircek – Transportes Ltda., Sil Soluções Ambientais Ltda., Transportadora Belém Ltda., Transcelalis Transportes Ltda., Transfroes Transportes Ltda., Transportes Guasseli Ltda., Transpicasso Transportes Ltda., Terraplanagem Eroni Machado Ltda., Transportes Saturnos Ltda., Transbilhan Transportes Ltda. e Transvivi Transportes Ltda., que “(...) os valores retidos nas respectivas notas fiscais foram efetivados no percentual de 11%, adotando como base de cálculo o percentual da mão de obra previsto nos contratos e lançados nas notas fiscais, não sendo razoável que seja desde logo entendido que a retenção procedida tenha sido a menor, pois a retenção de 11% foi procedida exatamente sobre a parcela que lhe serve como base para o cálculo, ou seja, a de mão de obra”;

3. em relação às empresas Transportes Redivo Ltda. e Transportes Provim Ltda., que estas sempre observaram, em suas notas fiscais, o destaque dos valores relativos a mão de obra como previsto nos contratos administrativos e planilhas de composição de preços;
4. quanto à empresa Transkuhn Transportes Kuhn Ltda., afirma ter esta apresentado suas notas fiscais sem qualquer destaque para retenção por entender haver amparo, para isto, no inciso XIX do parágrafo 2º do artigo 219 do RPS, na redação do Decreto 4.729/2003, que determinava retenção apenas para o transporte de passageiros, “razão pela qual não havia retenção a ser procedida”;
5. requer a improcedência e a anulação dos Autos de Infração.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Porto Alegre/RS – por meio do Acórdão 10-40.699 da 7ª Turma da DRJ/POA – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, com a manutenção total do crédito tributário exigido, eis que ele encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação, ressaltando que não é devido os valores apurados pelo Fisco, já que não está configurada a contratação de serviços de cooperativa de trabalho nem a cessão de mão de obra.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Porto Alegre/RS informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

### **DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:**

O Fisco afirma que a Recorrente firmou contrato com várias empresas para a prestação de serviços de coleta, terraplenagem, transporte de resíduos sólidos, dentre outros. E, isso configuraria a hipótese de incidência sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, bem como a retenção de 11% sobre o valor bruto de notas fiscais/faturas de prestação de serviços realizados mediante cessão de mão de obra. Afirma também que as notas fiscais analisadas não continham a discriminação dos valores de materiais e equipamentos, mesmo previstos em contrato, razão pela qual, considerou como base de cálculo os percentuais previstos na instrução normativa vigente à época do fato gerador.

Para materializar o fato gerador e a base de cálculo, o Fisco registrou no Relatório Fiscal os seguintes termos:

*“[...] 6.1 **Cooperativa de Trabalho** - E fato gerador de contribuição previdenciária os serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, cuja contribuição é de 15 % (quinze por cento), conforme disposto no inciso IV do art. 22 da Lei 8212/91.*

*6.1.1. A Autarquia contratou serviços da COOPERATIVA DE TRABALHO PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DOS TRABALHADORES AUTÔNOMOS DAS VILAS DE PORTO ALEGRE LTDA, CNPJ: 90.330.325/0001-25. Parte dos pagamentos efetuados à cooperativa não foram declarados em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência - GFIP e não houve recolhimento da contribuição previdenciária devida. Os valores não declarados estão demonstrados na planilha "Relação das Notas Fiscais da Cooperativa de Trabalho", em anexo.*

*6.2 **Retenção sobre Nota Fiscal** - O fato gerador da obrigação previdenciária tem por origem os serviços prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada.*

*(...)*

*6.2.7.1. As notas fiscais com serviço dos prestadores CONSTRURBAN ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA, : CONFIANÇA TRANSPORTES E TURISMO LTDA, DELTA CONSTRUÇÕES S/A, J P AGUIAR TRANSPORTES LTDA, JULIO SIMÕES LOGÍSTICA S/A, MRC TRANSPORTES LTDA, MUGICA TRANSPORTES LTDA,- QUALIX SERVIÇOS C AMBIENTAIS LTDA, TRANSPORTES R N FREITAS LTDA ME, RTM TRANSPORTES LTDA, TRANSSABARÁ^ TRANSPORTES*

*LTDA, TRANSPORTES SIÇA E DHARA LTDA, SIRCEK - TRANSPORTES LTDA, SIL SOLUÇÕES AMBIENTAIS LTDA, TRANSPORTADORA BELÉM LTDA, - TRANSCELAUS TRANSPORTES LTDA, TRANSFROES TRANSPORTES LTDA, TRANSPORTES GUASSELLI LTPA, TRANSPICASSO TRANSPORTES LTDA, TERRAPLENAGEM .I. ERONI MACHADO LTDA, TRANSPORTES SATURNOS LTDA, TRANSBILHAN TRANSPORTES LTDA e TRANSVM TRANSPORTES LTDA, **não discriminam os valores relativos a equipamentos e materiais e, portanto a retenção dos 11% incide sobre o valor bruto da nota fiscal de serviço.** No caso, a retenção quando efetuada foi menor do que a devida, conforme demonstrado nas planilhas "Prestadores de Serviços -Retenção Não Efetuada" e "Locação de Veículos - Retenção Não Efetuada", em anexo. (g.n.)*

(...)

*As notas fiscais de serviço dos prestadores Transportes Redivo Ltda e Transportes Provim Ltda discriminam os valores relativos a equipamentos e materiais. Assim sendo, a retenção dos 11% incide sobre o percentual mínimo de 50% do valor bruto da nota fiscal de prestação de serviço, tendo em vista que os serviços prestados é a locação de veículos, tipo caminhão caçamba. Portanto, a retenção efetuada incidiu sobre percentual inferior ao estabelecido pela legislação; conforme demonstrado na planilha "Locação de Veículos - Retenção Não Efetuada", em anexo.*

*6.2.7.2.1. As notas fiscais nº 167 e 170, do prestador Transportes Provim Ltda, não discriminam os valores relativos a equipamentos e materiais, portanto, a retenção dos 11% incide sobre 100% do valor bruto da nota fiscal.*

(...)

*6.2.7.3.3. As notas fiscais da prestadora Transportes Kuhn. Ltda não discriminam os valores relativos a equipamentos e materiais e, portanto, a retenção dos 11% incide sobre o valor bruto da nota fiscal de serviço, conforme demonstrado na planilha "Prestadores de Serviços – Retenção Não Efetuada", em anexo.*

(...)

*6.2.7.4. Em relação à Associação de Triadores de Resíduos Sólidos Domiciliares da Lomba do Pinheiro, não houve destaque da retenção dos 11%, conforme pode se constatar nos "Relatórios Custo-Convênio Associação X DMLU", em anexo, fornecidos pelo sujeito passivo. (...)*

*6.2.7.4.3. Os "Relatórios Custo Convênio Associação X DMLU" (não há emissão de nota fiscal de serviço), **não discriminam os valores relativos a equipamentos e materiais e, portanto a retenção dos 11% incide sobre o "valor do repasse",** conforme demonstrado na planilha "Prestadores de Serviços - Retenção Não Efetuada", em anexo. O valor fixo de R\$ 5.000,00 (cinco*

*mil reais) repassado à conveniada para os custeios de manutenção, não foi utilizado como base para a retenção.*

[...]” (Relatório Fiscal)

A partir desses fatos mencionados no Relatório Fiscal e da leitura dos parágrafos 7º e 8º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999 – bem como da leitura dos artigos 149, 150 e 151 da Instrução Normativa (IN) SRP nº 03, de 14 de julho de 2005 –, o Fisco entende que a base de cálculo deverá ser calculada sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura, incluído os valores de matérias e equipamentos, mesmos previstos em contratos e planilhas orçamentárias.

**Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social:**

*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.*

*§ 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.*

(...)

*§ 7º Na contratação de serviços em que a contratada se obriga a fornecer material ou dispor de equipamentos, **fica facultada ao contratado a discriminação, na nota fiscal, fatura ou recibo, do valor correspondente ao material ou equipamentos, que será excluído da retenção, desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado.** (Grifo nosso).*

*§ 8º Cabe ao Instituto Nacional do Seguro Social normatizar a forma de apuração e o limite mínimo do valor do serviço contido no total da nota fiscal, fatura ou recibo, quando, na hipótese do parágrafo anterior, não houver previsão contratual dos valores correspondentes a material ou a equipamentos*

**Instrução Normativa (IN) SRP nº 03/2005:**

*Art. 149. **Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, discriminados no contrato e na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, desde que comprovados.** (grifo nosso)*

*§ 1º O valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do*

*serviço, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção.*

*§ 2º Para os fins do § 1º, a contratada manterá em seu poder, para apresentar à fiscalização da SRP, os documentos fiscais de aquisição do material ou o contrato de locação de equipamentos, conforme o caso, relativos ao material ou equipamentos cujos valores foram discriminados na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.*

*§ 3º Considera-se discriminação no contrato os valores nele consignados, relativos ao material ou equipamentos, ou os previstos em planilha à parte, desde que esta seja parte integrante do contrato mediante cláusula nele expressa.*

*Art. 150. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, **cujo fornecimento esteja previsto em contrato**, sem a respectiva discriminação de valores, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, **não integram a base de cálculo da retenção**, devendo o valor desta corresponder no mínimo a: (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)(grifo nosso)*

*I - cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;*

*II - 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;*

*III - sessenta e cinco por cento quando se referir à limpeza hospitalar e oitenta por cento quando se referir aos demais tipos de limpezas, do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.*

*§ 1º **Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados**, desde que haja a discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços: (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007) (grifo nosso)*

*I - e o seu fornecimento e os respectivos valores constarem em contrato, aplica-se o disposto no art. 149; (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)*

*II - não havendo discriminação de valores em contrato, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, para a prestação de serviços em geral, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, aos percentuais abaixo relacionados: (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)*

*a) dez por cento para pavimentação asfáltica; (Incluído pela IN MPS SRP n° 20, de 11/01/2007)*

*b) quinze por cento para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem; (Incluído pela IN MPS SRP no 20, de 11/01/2007)*

*c) quarenta e cinco por cento para obras de arte (pontes ou viadutos); (Incluído pela IN MPS SRP n° 20, de 11/01/2007)*

*d) cinquenta por cento para drenagem; e (Incluído pela IN MPS SRP n° 20, de 11/01/2007)*

*e) trinta e cinco por cento para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais. (Renumerado pela IN MPS SRP n° 20, de 11/01/2007)*

*§ 2º Quando na mesma nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços constar a execução de mais de um dos serviços referidos nos incisos Ia V do § 1º deste artigo, cujos valores não constem individualmente discriminados na nota fiscal, na fatura, ou no recibo, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada tipo de serviço, conforme disposto em contrato, ou o percentual maior, se o contrato não permitir identificar o valor de cada serviço.*

*§ 3º Aplica-se aos procedimentos estabelecidos neste artigo o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 149.*

*Art. 151. Não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou utilização de equipamento e o uso deste equipamento não for inerente ao serviço, mesmo havendo discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, exceto no caso do serviço de transporte de passageiros, para o qual a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, à prevista no inciso II do art. 150. (Nova redação dada pela IN MPS SRP n° 20, de 11/01/2007)*

*Parágrafo único. Na falta de discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o seu valor bruto, ainda que exista previsão contratual para o fornecimento de material ou utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato.*

Ocorre, contudo, que compete ao Fisco demonstrar a motivação fática e jurídica da utilização da base de cálculo por meio da técnica de aferição indireta (arbitramento), já que existiam contratos que demonstravam a utilização de materiais e equipamentos na cessão de mão de obra e na contratação de cooperativa de trabalho perpetrada pelo sujeito passivo, pois este tem que se defender dos fatos que lhe são imputados e não da tipificação jurídica que lhe é dada, no presente caso a regra estampada nos parágrafos 7º e 8º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social (RPS) e nos artigos 149 a 151 da Instrução Normativa (IN) SRP n° 03, de 14 de julho de 2005.

Constata-se, por meio dos elementos probatórios juntados aos autos, que a base de cálculo, apurada por meio de aferição indireta, incidiu sobre o valor bruto das notas fiscais de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho e sobre

o valor bruto nota fiscal, fatura ou recibo de prestação mediante cessão de mão de obra – ainda que os dispositivos que disciplinam a retenção e o serviço prestado por cooperados permitem excluir da base de cálculo os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, à exceção dos equipamentos manuais –, ressalvada as notas fiscais de serviço das empresas Transporte Redivo Ltda., contrato firmado para recolhimento de resíduos sólidos, e Transportes Provim Ltda., contrato de prestação de serviço de transporte de passageiros e cargas, em que foi aplicado o percentual de cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

Nesse caminhar, constata-se ainda que não há nos autos uma demonstração clara, contundente e plausível do motivo que levou ao Fisco apurar a base de cálculo por meio da técnica de aferição indireta prevista nos artigos 149 a 151 da Instrução Normativa (IN) SRP nº 03/2005, pois o fato de não haver uma discriminação nas notas fiscais dos materiais e equipamentos, isso, por si só, não permite ao Fisco desconsiderar os contratos e planilhas orçamentárias que previam a utilização de materiais e equipamentos na execução dos serviços contratos pela Recorrente. Esse entendimento decorre do fato de que a aferição indireta (arbitramento) da base imponible do tributo é instrumento de tributação indiciária, ou seja, que torna possível ao Fisco a determinação e quantificação do fato tributário com base em indícios de sua ocorrência e dimensão, através da avaliação qualitativa e quantitativa de elementos extra-contábeis. Não tem a aferição indireta (arbitramento) natureza de sanção ou penalidade, apesar de ensejar, muitas vezes, situação tributária mais gravosa para o contribuinte. Em realidade, esse maior gravame eventual é mero aspecto accidental de sua conformação, que, por visar salvaguardar o crédito tributário, impõem critérios de quantificação bastante estritos do fato tributário com base em opção de seu máximo dimensionamento.

Em relação às irregularidades evidenciadas nas notas fiscais, que não discriminam os valores relativos a equipamentos e materiais, a aferição indireta (arbitramento), com a desconsideração dos contratos, acompanhados de planilhas orçamentárias, só se legitima quando esses contratos se mostram absolutamente imprestáveis para a finalidade a que direcionada sob o ponto de vista fiscal (comprovação confiável dos eventos tributáveis ocorridos). Essa limitação de sua utilização decorre exatamente de sua natureza não sancionatória, pois a aplicação de penalidade em relação ao descumprimento da obrigação tributária acessória de manutenção regular da escrita contábil (notas fiscais) deve ser efetivada através de multa adequada à natureza da infração e não pela desconsideração daquela. O seu uso limita-se, enquanto medida extrema, à hipótese de imprestabilidade da escrita contábil e, conseqüentemente, impossibilidade de sua aceitação como base de avaliação do fato tributário, o que ocorre nos casos em que a contabilidade é mera ficção documental, a qual não apresenta resultados reais ou impossibilita o seu restabelecimento a partir dos eventos registrados, sendo constituída de documentação inidônea e de lançamentos dissimuladores das corretas mutações financeiras do contribuinte. Com isso, as irregularidades formais ou materiais perfeitamente identificáveis e passíveis de serem sanadas, corrigidas ou retificadas com a adição ou exclusão de elementos quantitativos ao dimensionamento do fato tributário e sem a necessidade de que a escrita contábil seja refeita, afastam a possibilidade de desconsideração dos contratos e aferição indireta (arbitramento) da base imponible. Se o Fisco pode, sem fazer uso da desconsideração da escrituração contábil e, conseqüentemente, aferição indireta (arbitramento), dimensionar o seu crédito tributário com base nos elementos contábeis existentes, cuja confiabilidade não restou infirmada por meio de uma motivação fática nos autos, e na correção das conseqüências quantitativas das irregularidades praticadas pelo contribuinte, deve ele, por evidente, seguir essa última forma de atuação, que não traz qualquer prejuízo à sua função arrecadatória e que, além disso, melhor se coaduna com a submissão de sua atividade ao princípio da legalidade

(ensinamentos extraídos da sentença do Juiz Emiliano Zapata de Miranda Leitão nos autos dos Embargos à Execução Fiscal nº 2001.72.01.001723-8, em tramitação na 1ª Vara Federal de Joinville, em dezembro/2002).

Com a mesma linha de pensamento, segue a explanação da doutrinadora Maria Rita Ferragut, nos seguintes termos:

*“33. O arbitramento da base de cálculo deve respeitar os princípios da finalidade da lei, razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva, **razão pela qual não há discricionariedade total na escolha das bases de cálculo alternativas**, estando o agente público sempre vinculado, pelo menos, aos princípios constitucionais informadores da função administrativa. 34. Não basta que algum dos fatos previstos no artigo 148 do CTN tenha ocorrido a fim de que surja para o Fisco a competência de arbitrar: **faz-se imperioso que além disso o resultado da omissão ou do vício da documentação implique completa impossibilidade de descoberta direta da grandeza manifestada pelo fato jurídico**. 34.1. O critério para determinar se um ou mais vícios ou erros são ou não suscetíveis de ensejar a desconsideração da documentação reside no seguinte: se implicarem a impossibilidade por parte do Fisco de, mediante exercício do dever de investigação, retificar a documentação de forma a garantir o valor probatório do documento, o mesmo deve ser considerado imprestável e a base de cálculo arbitrada. Caso contrário, não. 35. Diante de um lançamento por arbitramento, o sujeito passivo poderá verificar, para fins de defesa, se o ato jurídico encontra-se devidamente motivado e os aspectos formais do ato foram cumpridos; se estão indicados na norma individual e concreta de constituição do crédito todos os dados e documentos utilizados para aferição dos valores arbitrados, pois em caso negativo, o lançamento estará cerceando o exercício da ampla defesa e do contraditório; se o critério adotado pelo Fisco para o arbitramento é muito oneroso e desprovido de razoabilidade, considerando o capital social, o faturamento, o lucro e a própria capacidade operacional da empresa; se a infração cometida consistiu apenas em atraso na escrita ou na entrega de declarações, o que não é considerado antecedente da norma jurídica que tem como conseqüente o dever do Fisco de efetuar o lançamento por arbitramento, mas tão-somente daquela que prevê a aplicação de multa decorrente de descumprimento de deveres instrumentais; se a documentação irregular poderia ter sido desconsiderada, uma vez que os vícios dela constantes são insignificantes se comparados ao número de lançamentos contábeis efetuados ou documentos fiscais emitidos; se mesmo diante de omissão de receitas o contribuinte teve prejuízo, não alterado em virtude dessas receitas, hipótese em que não se faz possível exigir o pagamento de tributos incidentes sobre a renda e o lucro; se a fiscalização utilizou-se de exercícios em que a atividade do contribuinte foi atípica, comprometendo a validade da média; e muitos outros.”*  
(FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário. Dialética*, 2001, p. 161)

O lançamento é o ato por meio do qual se identifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, em sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível, nos termos da redação do art. 142

do CTN. Certo é que do documento que formaliza o lançamento deve constar referência clara a todos estes elementos, fazendo-se necessário, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente. No caso dos autos, o lançamento não demonstrou, de forma específica e circunstanciada, o motivo da utilização da base de cálculo sobre o valor bruto da nota fiscal, englobando os valores de materiais e de equipamentos e desconsiderando a previsão contratual que sinalizava a sua utilização na execução dos serviços.

Caminhando ainda com o entendimento de Maria Rita Ferragut – alinhando-se ao seu pensamento de uso excepcional e ao mandamento de que não há discricionariedade total na escolha das bases de cálculo alternativas pelo Fisco –, no caso em que a Recorrente (autarquia municipal) afirma que cumpriu as regras estampadas na Lei 8.666/1993 (diploma que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública), a aplicação irrestrita da técnica de aferição indireta (arbitramento) – de forma automática, sem uma análise pormenorizada dos valores que compõem cada contrato de prestação de serviço, firmado entre a Recorrente e as contratadas –, pode representar, em algumas situações, para o sujeito passivo, um lançamento temerário e sem a observância do devido processo legal. Pois, se, na perspectiva do Fisco, as vantagens da consagração da aferição indireta são evidentes, já que ele se desincumbe da tarefa da análise concreta dos contratos, sem uma verificação detalhada do que deveria compor os valores dos materiais e equipamentos e os valores somente de prestação de serviços, estes últimos valores constituiriam a base de cálculo da contribuição previdenciária; na perspectiva do sujeito passivo (Recorrente), a sua adoção de forma imediata pode constituir um exagero, já que poderia ensejar a incidência de tributo sobre um fato gerador inexistente ou sobre uma base de cálculo distorcida da sua realidade fática e contábil, englobando os valores de materiais e equipamentos que estão fora do campo de incidência da contribuição previdenciária.

Assevera-se que o critério material de incidência da contribuição previdenciária não pode, de forma automática e sem fundamentação fática, incluir na sua base de cálculo os valores concernentes aos materiais e equipamentos utilizados na prestação dos serviços realizados por meio de cessão de mão de obra e de cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, já que **a base econômica da contribuição previdenciária**, no presente caso, **é única, devendo incidir sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços**, e devendo ser analisada à luz do art. 31 e do art. 22, IV, ambos da Lei 8.212/1991. Não há previsão legal expressa que ampare a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de materiais e equipamentos.

Extrai-se do Relatório Fiscal e demais documentos acostados aos autos que, para a realização do lançamento por meio da técnica de aferição indireta, o Fisco pautou-se exclusivamente no fato de que não houve a discriminação dos valores relativos a equipamentos e materiais nas notas fiscais emitidas pelas prestadoras de serviços, e, com isso, ele deixou configurar os elementos ou pressupostos da desconsideração dos contratos e planilhas orçamentárias, que previam a utilização de matérias e equipamentos na execução dos serviços.

Entende-se que o simples fato de não haver discriminação dos valores relativos a matérias e equipamentos na nota fiscal ou fatura, acompanhada de seus respectivos contratos de execução, isso, por si só, não tem o condão de permitir a utilização da apuração da base de cálculo por meio de arbitramento, ainda mais que tais contratos apontavam que os serviços seriam realizados com a utilização de materiais e equipamentos.

Logo, não estão materializados os elementos (requisitos) suficientes para caracterizar a utilização da apuração da base de cálculo por meio da técnica de aferição indireta (arbitramento), eis que não ficou comprovado nos autos que os contratos também seriam imprestáveis para a apuração dos valores devidos pela Recorrente.

Por sua vez, nem mesmo a simples indicação de que os valores dos materiais e equipamentos não foram discriminados nas notas fiscais, isso não vai retirar a necessidade de o Fisco agir em conformidade com o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), demonstrando a efetiva ocorrência do fato gerador da contribuição, mediante a caracterização clara e precisa da base de cálculo, não englobando materiais e equipamentos nos seus valores.

**Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):**

*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. (g.n.)*

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

Ao proceder dessa maneira para a apuração dos valores lançados, a auditoria fiscal incorreu em um vício de motivo, este consubstanciado na inadequação do fato com o pressuposto jurídico da legislação previdenciária que previa a observância de todas as suas regras, e não somente o fato de que não houve a discriminação dos valores relativos a materiais e equipamentos nas notas fiscais. Essa inadequação do motivo do lançamento fiscal, ocasionada pela falsidade do pressuposto no mundo fático com a previsão legal, é um desvio de finalidade do estabelecido pela legislação tributária que gera a nulidade pelo cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo.

O lançamento fiscal deve ser convincentemente motivado – de forma concisa, clara e congruente –, indicando, com base nos elementos da escrituração contábil ou outros elementos fáticos, a existência da materialidade do lançamento fiscal. A auditoria fiscal não deverá se basear em raciocínio jurídico incorreto para realizar o lançamento fiscal, incidindo a contribuição previdenciária sobre os valores de materiais e equipamentos, mas resultar de fatos concretos encontrados durante a auditoria fiscal e aplicação da legislação pertinente. No caso concreto, faltou fundamentar a utilização da técnica da aferição indireta para a apuração da base de cálculo, pois esta não poderá englobar, sem qualquer motivação fática, os valores concernentes aos materiais e equipamentos utilizados na execução dos serviços contratados pela Recorrente.

O trabalho de auditoria fiscal deverá demonstrar, com clareza e precisão, os motivos da lavratura da exigência tributária. Isso está em consonância com o art. 50 da Lei 9.784/1999, que estabelece a exigência de motivação como condição de validade do ato, bem como §1º do mesmo artigo que exige motivação clara, explícita e congruente.

**Lei 9.784/1999– diploma que estabelece as regras no âmbito do processo administrativo federal:**

*Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*

*I- neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;*

*II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; (...)*

*§1º **A motivação deve ser explícita, clara e congruente**, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou garantia dos interessados.*

Claro é que esses requisitos são exigidos pela legislação para que se cumpra a determinação presente na Lei Magna de observação à garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório.

**Constituição Federal de 1988:**

*Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)*

*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 ela inerentes;*

Não há como ter acesso à defesa e, conseqüentemente, contraditar a infração imputada à Recorrente, sem que todos os requisitos estejam presentes no procedimento de auditoria fiscal realizado pelo Fisco, seja no Relatório Fiscal ou Relatório Complementar, seja em outros documentos inseridos nos autos.

Diante dos relatos delineados anteriormente, está claro que faltam requisitos para a validade da presente autuação, requisitos estes que são necessários para o exercício da ampla defesa e do contraditório da Recorrente. Logo, restou prejudicado o direito de defesa da Recorrente, pois foi lhe imputada autuação sem a descrição clara e precisa da motivação fática e jurídica.

Sobre o vício praticado entendo ser o mesmo de natureza material, pois o Fisco delineou uma motivação fática e jurídica de forma equivocada do contexto evidenciado nos autos e na escrituração contábil da Recorrente, ensejando um lançamento que, conquanto identifique a infração imputada, não atende de forma adequada a determinação da sua exigência nos termos da legislação previdenciária.

Tal vício material está nitidamente constatado no momento em que o Fisco no Relatório Fiscal um motivo fático de forma inadequada com o pressuposto de direito, caracterizando uma motivação insuficiente. Isso está em consonância com o estabelecido pelo art. 142 do CTN.

Mesmo entendimento previsto no art. 59, II, do Decreto 70.235/1972, que enseja a nulidade dos atos manifestado pelo Fisco com preterição do direito de defesa da Recorrente.

**Decreto 70.235/1972:**

*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 conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo. (g.n.)

Quando a fiscalização não observa na sua atividade os elementos intrínsecos do lançamento (no caso, a motivação fática e jurídica da incidência da lei), ela certamente estará infringindo a disposição legal pertinente (seja aquela aplicável à incidência da lei, ou à determinação da matéria tributável), importando na existência de um vício material.

Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen<sup>1</sup>: “Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.”

Veja-se, assim, que a ocorrência do vício material está diretamente ligada com a deformidade do conteúdo do lançamento, que acaba por exigir indevidamente tributos do sujeito passivo, em ofensa, inclusive, ao princípio da legalidade, situação inaceitável nas relações do Fisco com o contribuinte.

Nesse sentido, vejamos os efeitos resultantes das alterações promovidas pelo lançamento superveniente, este CARF assim se posicionou:

**“VÍCIO MATERIAL - Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável, ao montante devido do imposto e ao sujeito passivo, se estará diante de um lançamento autônomo que não se confunde com o lançamento refeito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. (...)”** (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator José Raimundo Tosta Santos, Acórdão nº 102-47829, Sessão de 16/08/2006) (g.n.)

Nessa mesma linha de entendimento, cabe destacar trecho do voto proferido pelo i. Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, que verificou a indevida aplicação do vício formal e externou seu entendimento para que fosse reconhecido o vício material do lançamento. Veja-se:

**“Em suma, entendo que o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais. No presente caso, um novo lançamento forçosamente modificará a base imponible, com óbvios reflexos no cálculo do montante do tributo devido, (...)”** (CARF, 1ª Conselho, 7ª Câmara, Relator Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Acórdão nº 107-06.757, Sessão de 22/08/2002) (g.n.)

Por todo o exposto, em preliminar declaro a nulidade do lançamento fiscal, restando prejudicadas as demais preliminares e o exame de mérito.

### **DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:**

<sup>1</sup> Paulsen, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Editora ESMAR, 2010. p. 1194.

O lançamento da obrigação instrumental segue o mesmo encaminhamento da obrigação principal, já que aquela é oriunda exclusivamente de valores que não foram declarados em GFIP. Isso decorre do fato de que um único momento contábil originou o lançamento da obrigação acessória e principal.

Neste caso, o lançamento referente à obrigação acessória tornar-se, por via reflexa, também insubsistente, tendo em vista que houve vício insanável na apuração da base de cálculo da obrigação principal. Assim, tratando-se de tributação reflexa, o julgamento do lançamento da obrigação principal faz coisa julgada no lançamento decorrente, ante a íntima relação de causa e efeito existente entre ambos.

**CONCLUSÃO:**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO**, reconhecendo a nulidade do presente lançamento por vício material, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.