



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

Processo n° 11080.729258/2012-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-003.987 – 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: 01/01/2009 a 31/12/2009

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.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONTRATANTE DE CESSÃO MÃO-DE-OBRA. RETER E RECOLHER OS VALORES DEVIDOS. LEGALIDADE. INOCORRÊNCIA DE FATO GERADOR.

Não caracteriza hipótese de incidência de obrigação acessória o fato de deixar de reter e recolher para a Previdência Social os valores decorrentes da retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de cessão de mão-de-obra ou serviços prestados.

É improcedente o lançamento, cuja hipótese de incidência não está materializada no lançamento fiscal.

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 01/2009 a 12/2009.

Também há o lançamento pelo descumprimento de obrigação acessória, que consiste em a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra deixar de reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço.

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

1. **DEBCAD 51.024.520-0** → 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 51.024.521-8** → relativo à retenção sobre a remuneração de serviços prestados com cessão de mão de obra ou empreitada de mão de obra;
3. **DEBCAD 51.024.522-6** → por descumprimento de obrigação tributária acessória (deixar a empresa de reter 11% do valor bruto das notas fiscais de serviços que lhe foram prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada), Código de Fundamento Legal - CFL 93.

Esse Relatório Fiscal informa ainda que, com relação ao AIOP DEBCAD 51.024.520-0, 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 51.024.521-8, 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 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 10-40.700 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 acidental 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.

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 matérias 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 matérias 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 Paulsen¹: “*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 impositiva, 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:

Nos termos do Relatório Fiscal da Infração, o presente lançamento fiscal decorre do fato de que a Recorrente, na qualidade de contratante, deixou de reter e recolher para a Previdência Social os valores de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço, nos termos do no art. 31, *caput*, da Lei 8.212/1991.

Esse art. 31 da Lei 8.212/1991 dispõe o seguinte:

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 devida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa

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

cedente de mão-de-obra, observado o disposto no parágrafo 5º do art. 33.

§ 1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 21/11/98)

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98) (g.n.)

Por sua vez, o art. 33, § 5º, da Lei 8.212/1991 estabelece que:

Art. 33. (...)

§ 5º 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. (g.n.)

A simples retenção prevista no art. 31, *caput*, da Lei 8.212/1991 é uma modalidade de responsabilidade tributária por substituição, capaz de gerar a antecipação de valores compensáveis após a ocorrência do fato gerador da obrigação principal no cedente da mão-de-obra, visando somente a garantir a arrecadação previdenciária, obrigando o tomador de serviços, no caso em tela a Recorrente, a reter o percentual de 11% sobre o valor bruto do documento fiscal e recolhê-lo em nome das prestadoras de serviços.

Infere-se do art. 93 da IN SRP nº 03, de 14/07/2005, que, caso não comprovados os recolhimentos, os valores serão cobrados da contratante mediante lançamento tributário. Esse ato normativo prevê ainda que a falta de destaque constitui infração e explica com que contratado e contratante deverão realizar os lançamentos contábeis:

INSTRUÇÃO NORMATIVA MPS/SRP nº 3, DE 14/07/2005:

Art. 93. O desconto da contribuição social previdenciária e a retenção prevista nos arts. 140 e 172, por parte do responsável pelo recolhimento, sempre se presumirão feitos, oportuna e regularmente, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir da obrigação, permanecendo responsável pelo recolhimento das importâncias que deixar de descontar ou de reter.

(...)

Art. 140. A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, a partir da competência fevereiro de 1999, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e recolher à

Previdência Social a importância retida, em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada, observado o disposto no art. 93 e no art. 172.

Art. 154 (...)

§ 2º A falta do destaque do valor da retenção, conforme previsto no caput, constitui infração ao § 1º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

.....
Obrigações da Empresa Contratante:

Art. 165. A empresa contratante fica obrigada a manter em arquivo, por empresa contratada, em ordem cronológica, durante o prazo de dez anos, as correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, cópia das GFIP e, se for o caso, dos documentos relacionados no § 2º do art. 155.

Art. 166. A contratante, legalmente obrigada a manter escrituração contábil formalizada, está obrigada a registrar, mensalmente, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições sociais, inclusive a retenção sobre o valor dos serviços contratados, conforme disposto no inciso IV do art. 60.

Art. 167. O lançamento da retenção na escrituração contábil de que trata o art. 166, deverá discriminar:

I - o valor bruto dos serviços;

II - o valor da retenção;

III - o valor líquido a pagar.

Parágrafo único. Na contabilidade em que houver lançamento pela soma total das notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços e pela soma total da retenção, por mês, por contratada, a empresa contratante deverá manter em registros auxiliares a discriminação desses valores, individualizados por contratada.

O Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, estabelece as espécies de retenções e descontos a que se obrigam as empresas e os segurados, cujo descumprimento constitui infração, nos seguintes termos:

DAS INFRAÇÕES:

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Nova Redação pelo Decreto nº 4.862 de 21/10/2003 - DOU DE 22/10/2003)

I - (...)

c) deixar a empresa de descontar da remuneração paga aos segurados a seu serviço importância proveniente de dívida ou responsabilidade por eles contraída junto à seguridade social, relativa a benefícios pagos indevidamente;

(...)

g) deixar a empresa de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço;

(...)

II - (...)

l) deixar a entidade promotora do espetáculo desportivo de efetuar o desconto da contribuição prevista no §1º do art. 205;

m) deixar a empresa ou entidade de reter e recolher a contribuição prevista no §3º do art. 205;

Percebe-se, então, que não há a hipótese de incidência dessa obrigação acessória configurada na legislação previdenciária, ou seja, a falta de retenção/recolhimento não caracteriza uma obrigação acessória sujeita à aplicação de multa. Isso decorre do fato que há ausência de dispositivo legal, regulamentar ou normativo que considere como infração a conduta da falta de retenção/recolhimento dos valores a título de antecipação pela prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra.

Caso houvesse previsão na legislação previdenciária dessa conduta capaz de gerar uma obrigação acessória, ela deveria ser de forma expressa e clara. Tal entendimento está consubstanciado no princípio da legalidade, especificamente na dimensão de sua tipicidade, que ordena ao Fisco estabelecer na legislação tributária todos os aspectos da regra matriz de incidência da obrigação acessória, abrangendo os seguintes aspectos: material (situação geradora da incidência); espacial; temporal (momento de incidência); pessoal (sujeito ativo e passivo da obrigação acessória descumprida); e quantitativo (multa aplicada).

Quando constatado o descumprimento da obrigação legal prevista no art. 31 da Lei 8.212/1991, o Fisco realiza a constituição do crédito contra a empresa contratante dos serviços como obrigação principal, o que caracterizaria *bis in idem* também a cobrança de multa pecuniária, oriunda do descumprimento de uma obrigação acessória.

Cumprido esclarecer ainda que a obrigação de reter/recolher não tem natureza instrumental nem formal, não se subsumindo à regra no artigo 113, § 2º do CTN e, portanto, não pode ser considerada acessória. Além disso, o art. 115 do CTN é cristalino ao estabelecer que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que não configure uma obrigação principal. Isso evidencia que a obrigação legal da contratante de reter e recolher, para a Previdência Social, os valores de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço não caracteriza, de forma simultânea, uma situação capaz de ensejar uma obrigação tributária principal e acessória em um mesmo dispositivo legal.

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

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. *A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

§ 2º. *A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

§ 3º. *A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. (g.n.)

Logo, como não há previsão na legislação previdenciária dessa obrigação tributária acessória, a auditoria fiscal não conseguiu demonstrar os pressupostos (requisitos) do lançamento fiscal previstos no art. 142 do CTN.

Assim, inexistente fato gerador (configurado na hipótese de incidência) a ser constituído por meio do presente lançamento fiscal, e, por consectário lógico, acato as alegações da Recorrente.

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.