



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

Processo n° 11444.001835/2008-40
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° **2302-01.755 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de abril de 2012
Matéria Retenção de 11%.
Recorrente MUNICÍPIO DE OURINHOS - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida DRJ - RIBEIRÃO PRETO SP

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/12/2007

Ementa: RETENÇÃO 11%. FALTA CARACTERIZAÇÃO DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RELATÓRIO INCOMPLETO. NULIDADE.

O instituto da retenção de 11% está previsto no art. 31 da Lei n° 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n° 9.711/1998.

O órgão previdenciário aponta que a recorrente deveria ter efetuado a retenção, entretanto não indicou no relatório fiscal, nem na complementação do relatório, os fundamentos para enquadrar os serviços prestados como sujeitos à retenção de 11%. Não foi realizado o cotejamento pelos Auditores-Fiscais entre a documentação analisada e a legislação que dispõe acerca da cessão de mão-de-obra.

A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto n° 70.235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto n° 70.235). A descrição implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo ter os elementos suficientes para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do Fisco. De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova produzida no processo é a verdade possível, isto é, aquela suficiente para o convencimento do juízo.

Pelo exposto, in casu, não se tratou de simples erro material, mas de vício na formalização por desobediência ao disposto no art. 10, inciso III do Decreto n° 70.235.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria, foi concedido provimento ao recurso voluntário. Deve ser anulado o auto de infração relativo à EMPRESA CIRCULAR OURINHOS, por vício formal. Vencido o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva que entendeu tratar-se de vício material.

Marco André Ramos Vieira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira (Presidente), Liege Lacroix Thomasi, Arlindo da Costa e Silva, Vera Kempers de Moraes Abreu e Wilson Antônio de Souza Correa.

Ausente momentaneamente o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior.

Relatório

A presente autuação tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social em virtude da retenção de onze por cento decorrente da contratação de serviços que teriam envolvido cessão de mão-de-obra, conforme previsão no art. 31 da Lei n.º 8.212/1991. O período compreende as competências abril de 2003 a dezembro de 2007, conforme relatório fiscal às fls. 55 a 57.

Não conformada com a notificação, foi apresentada defesa pela entidade, fls. 61 a 72.

Foi comandada diligência fiscal, fls. 81 a 82. Houve elaboração de relatório fiscal, fls. 136 a 138.

Cientificada do resultado da diligência, a autuada manifestou-se às fls. 145 a 149.

A Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento confirmou a procedência, em parte, do lançamento, fls. 163 a 168. Houve exclusão de valores relativos à retenção da empresa Viação Ourinhos em virtude do recolhimento prévio (competências fevereiro a dezembro de 2007). Também houve reconhecimento da extinção parcial do crédito tributário pela homologação tácita.

Não concordando com a decisão do órgão fazendário, foi interposto recurso, conforme fls. 178 a 190; alegando em síntese:

- a) houvera cerceamento de defesa, pela falta de descrição objetiva dos fatos geradores;
- b) houvera violação do art. 142 do CTN, bem como do art. 10 do Decreto n. 70.235;
- c) o indeferimento da prova pericial cerceara a defesa do contribuinte;
- d) houvera modificação indevida do lançamento;
- e) não houvera cessão de mão-de-obra.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relato suficiente.

Voto

Conselheiro Marco André Ramos Vieira, Relator

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme fls. 192. Pressuposto de admissibilidade superado, passo ao exame das questões preliminares ao mérito.

O recorrente alega que os fatos não estão devidamente descritos, nesse ponto lhe confiro razão parcialmente. Nos presentes autos há duas situações distintas: a primeira em relação à prestadora EMPRESA DE ÔNIBUS CIRCULAR DE OURINHOS; a outra em relação à VIAÇÃO OURINHOS TRANSPORTES DE PASSAGEIROS. Em relação a esta a própria autuada reconheceu a necessidade de retenção, tendo a realizado no período de fevereiro a dezembro de 2007. Relativamente àquela não há provas nos autos da prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra.

O órgão previdenciário aponta que a recorrente deveria ter efetuado a retenção – relativamente à EMPRESA DE ÔNIBUS CIRCULAR –, entretanto não indicou no relatório fiscal, os fundamentos para enquadrar os serviços prestados como sujeitos à retenção de 11%. Não foi realizado o cotejamento, pelos Auditores-Fiscais, entre a documentação analisada e a legislação que dispõe acerca da cessão de mão-de-obra.

Não se pode confundir uma simples prestação de serviços com a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra. Somente o fato de constar na lista prevista no Regulamento da Previdência Social não é suficiente para que surja a obrigação da retenção. Por exemplo, o serviço de vigilância e segurança consta na referida lista, entretanto pode ser realizado com ou sem cessão de mão-de-obra (neste caso é exemplo a vigilância remota); a obrigação da retenção será exigida somente na primeira hipótese.

Nesse sentido dispõe o art. 145, parágrafo único da Instrução Normativa MPS/SRP n.º 3/2005, nestas palavras:

Art. 145. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, observado o disposto no art. 176, os serviços de:

(...)

Parágrafo único. Os serviços de vigilância ou segurança prestados por meio de monitoramento eletrônico não estão sujeitos à retenção.

Salienta-se que no presente caso não houve destaque dos valores a serem retidos em nota fiscal – para a EMPRESA DE ÔNIBUS CIRCULAR –, assim é dever da fiscalização indicar os fundamentos de sua convicção. Deve apontar os tipos de serviços prestados, o local da prestação e em que condições os mesmos foram executados.

Já alterei meu entendimento acerca dos efeitos gerados pelo vício presente na autuação. Mais precisamente sobre a possibilidade de saneamento ou não da falta nesses mesmos autos.

O recurso visa a análise da correção da decisão de primeira instância. Se a mesma deve ser mantida, se deve ser reformada, ou anulada. Quando o vício ocorre no ato administrativo do lançamento, não caberia a anulação da decisão de primeira instância, mas sim o reconhecimento de que o ato nulo deve ser refeito.

Não se pode confundir o órgão fiscalizador com o julgador. Cabe à Receita Federal fiscalizar e lançar os tributos e cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) a tarefa de verificar a regularidade da decisão de primeira instância, mas não efetuar ou complementar o lançamento.

O disposto nos artigos 59 e 60 do Decreto n.º 70.235/1972, que tratam de nulidades, somente se aplicam para os atos praticados no curso do processo administrativo. O lançamento é ligado ao procedimento fiscal de apuração do crédito. Desse modo, há que se reconhecer a possibilidade de existência de outras nulidades que não somente as previstas nos arts. 59 e 60.

A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto n.º 70.235). A descrição implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo ter os elementos suficientes para demonstrar (no mínimo) a verossimilhança das alegações do Fisco. De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova produzida no processo é a verdade possível, isto é, aquela suficiente para o convencimento do juízo.

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

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

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

e a lei exigia que, perante eles, o ato fosse praticado com o exato conteúdo com que o foi é razão bastante para sua convalidação.”

Diante da irregularidade constatada, há que ser aplicado o Decreto nº 70.235/1972 devendo ser efetuado novo lançamento, conforme previsto no 18, § 3º, nestas palavras:

Art. 18 (...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)

Tal complementação tem que ser comandada pelo órgão de primeira instância, mesmo que de ofício, pois o caput do art. 18 é determinante para a autoridade julgadora de primeira instância. É como é sabido os parágrafos e incisos devem ser interpretados em conformidade com o caput do dispositivo, que determina a regra geral. No caso, houve complementação do relatório fiscal, mas essa complementação continuou omissa em relação à prestadora EMPRESA CIRCULAR DE OURINHOS.

É possível a complementação do relatório fiscal por decisão de primeira instância, entretanto não cabe tal complementação pela segunda instância, pois enquanto a primeira instância aprecia a impugnação quanto ao lançamento, a segunda aprecia o recurso quanto à decisão a quo.

Sem a manifestação oportuna do sujeito passivo, o ato administrativo portador de vício permanece no sistema. Embora o ato implique em atentado à ordem jurídica, a restauração da juridicidade violada depende da expedição de outro ato. A invalidação e a convalidação são meios estabelecidos pelo próprio regime jurídico-administrativo para a eliminação material do vício.

Se a Receita Federal não convalida, o ato se torna passível de invalidação pelo órgão julgador, caso este seja provocado para fazê-lo. O mesmo serve para a hipótese de a Receita Federal se abster de invalidar quando deveria tê-lo feito.

A invalidação do ato administrativo tem como efeitos jurídicos: o efeito declaratório da invalidade e o constitutivo negativo da pertinência do ato administrativo.

A convalidação do ato administrativo decorre exclusivamente de competência administrativa; determinando a manutenção do ato administrativo viciado no sistema pelo saneamento do vício constatado. Tal como o ato de invalidação, o ato de convalidação tem o efeito jurídico de declarar a invalidade. Todavia, possui um efeito jurídico de natureza constitutiva positiva, pois prescreve a manutenção da imperatividade e da eficácia do ato convalidado.

O CARF não convalida lançamento; mas sim declara o grau de invalidade do ato administrativo viciado: nulo ou irregular. Se for nulo, há que ser realizado novo lançamento; se meramente irregular, o ato permanecerá, apenas será reconhecida a não

importância do seu erro. Destaca-se que no Direito Administrativo não há ato anulável, pois o mesmo é classificado como convalidável.

Entendo que os meros erros materiais podem ser corrigidos no lançamento, agora as falhas mais graves, os vícios, demandam a realização de um novo ato. A correção dos erros materiais, a complementação de informações, ou esclarecimentos, já constantes no relatório fiscal, podem ser trazidos aos autos por meio de diligência, inclusive comandada pelo CARE.

Pelo exposto, in casu, não se tratou de simples erro material, mas de vício na formalização por desobediência ao disposto no art. 10, inciso III do Decreto n.º 70.235.

Por sua vez, quanto ao levantamento relativo à prestadora VIAÇÃO OURINHOS TRANSPORTE, há que se mantê-lo. A retenção realizada pela entidade no período de fevereiro a dezembro de 2007 é um reconhecimento que os serviços prestados por essa empresa envolveram cessão de mão-de-obra. Assim, ao contrário do afirmado pela recorrente, não há necessidade de um maior detalhamento no relatório fiscal para o enquadramento da cessão de mão-de-obra.

Quanto ao argumento de que houve cerceamento de defesa, pois foi julgado o processo administrativo sem oportunizar à recorrente a produção de provas pelas quais expressamente protestou; não lhe assiste razão.

A recorrente não tem que protestar pelas provas documentais no processo administrativo, mas sim tem que produzi-las. Como as demonstrações das alegações são provas documentais, as mesmas tem que ser colacionadas na peça de defesa, no processo judicial tal procedimento não é distinto, pois cabe ao autor juntar na exordial as provas, assim como ao réu colacioná-las na contestação, sob pena de preclusão.

A autoridade de primeira instância pode negar o pedido pericial, sem ferir o direito a ampla defesa, caso se convença que nos autos já há provas suficientes para firmar seu convencimento. À fl. 168 a autoridade julgadora apreciou o pedido de perícia e o negou.

No presente caso, a perícia é despicienda; pois toda a matéria probatória (relativa à VIAÇÃO OURINHOS) já consta nos autos. E como já afirmado, caberia à parte adversa, no caso o contribuinte, a contraprova.

CONCLUSÃO:

Voto pelo conhecimento do recurso e pelo provimento parcial a ele. Deve ser anulado o auto de infração relativo à EMPRESA CIRCULAR OURINHOS, por vício formal.

Marco André Ramos Vieira

CÓPIA