



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

Processo n° 11516.005262/2008-32
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-003.302 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2014
Matéria Retenção 11%
Recorrente SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM RURAL DE SANTA CATARINA - SENAR AR/SC
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1999 a 31/01/2005

Ementa:

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O lançamento deve discriminar os fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, sob pena de nulidade por vício material.

RETENÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA

O contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços e recolher a importância retida, nos termos do art. 31 da Lei 8.212/91, na redação da Lei n.º 9.711/98.

A evidenciação da prestação de serviço com cessão de mão de obra deve estar contida no relatório fiscal que sustenta o lançamento da retenção de 11% sobre os serviços prestados nesta modalidade.

Recurso Voluntário Provido

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos em dar provimento ao recurso voluntário pela falta de demonstração da ocorrência dos fatos geradores, no que se refere à cessão de mão de obra entre os prestadores de serviço contratados pelos sindicatos, associações e cooperativas, através de termos de cooperação com o SENAR, incorrendo em vício material, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva acompanhou pelas conclusões, por entender pela improcedência do lançamento.

Fez sustentação oral: Vanderlei Kroetz OAB/SC 15.189

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, André Luís Mársico Lombardi , Leonardo Henrique Pires Lopes, Juliana Campos de Carvalho Cruz.

Relatório

Trata a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito lavrada em 29/06/2005 e cientificada ao sujeito passivo em 05/07/2005, de contribuições previdenciárias relativas ao percentual de 11%, incidente sobre as notas fiscais de prestação de serviço com cessão de mão de obra, no período de 04/1999 a 01/2005.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls.1259/1262:

O Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, nos termos da Lei 8.315, de 23 de dezembro de 1991 e do Decreto 566, de 10 de junho de 1992, tem por objetivo organizar, administrar e executar em todo território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais.

A entidade para a prestação dos serviços de ensino da formação profissional rural e promoção social trabalha com serviços de instrutores contratados diretamente ou através de Sindicatos Rurais e Associações, não tendo sido providenciada a retenção e o recolhimento de 11% sobre os valores pagos aos mesmos.

As empresas prestadoras de serviço mediante a cessão de mão de obra, foram identificadas através dos livros diário e razão, dos termos de cooperação entre o SENAR e os prestadores de serviço e documentação de caixa.

Não tendo sido comprovadas as retenções, bem como os devidos recolhimentos, apurou-se os valores devidos, responsabilizando o SENAR pelos recolhimentos destes valores, nos termos do § 5º do Art. 33.

Na impugnação a notificada faz as seguintes arguições:

** Que o SENAR apenas repassa recursos às instituições, como sindicatos, associações, com vistas a que estas instituições propiciem cursos e treinamentos ao preparo profissional do homem do campo. Salienta que não há nenhuma ingerência nas contratações e na sistemática de operação das instituições, apenas o reembolsa das despesas (fls. 1280/1281);*

** Que a obrigação da retenção não seria do SENAR, que apenas reembolsa as despesas, mas das instituições que contratam os prestadores de serviço, (fl.1282). Demonstra as contratações à fl. 1283 no qual se a contratação fosse direta pelo SENAR haveria a retenção, e quando há o*

repasse através dos acordos de cooperação a obrigação passaria a ser das entidades;

** Que o fisco deveria comprovar a efetiva cessão de mão-de-obra, mostrando a efetiva motivação, mencionando o serviço que foi prestado e como teria sido prestado, bem como se os segurados ficavam à disposição do contratante em tempo integral (fl.1286)*

** Que o SENAR não possui relação com os prestadores (pessoas jurídicas), que são contratadas (fl.1287), citando diversos atos administrativos e julgados, objetivando a demonstrar que não há, efetivamente, responsabilidade do SENAR em arcar com a contribuição de 11% sobre os serviços prestados, uma vez que quem contrata os serviços são os Sindicatos e Associações, alega ainda, que a própria fiscalização reconhece os termos de cooperação (fls. 1288/1293);*

**Argumenta sobre o prazo decadencial (fls. 1294/1296);*

** Que haveria dispensa de retenção no caso do serviço ser prestado pelo sócio (fls. 1297/8);*

** Que além da remuneração do instrutor haveria ainda outras despesas (fl.*

** Que a fiscalização mudou seu procedimento da fiscalização haja vista que a notificação de dezembro de 2000 considerou o mesmo fato gerador (fls.1299/1305), e encerra a argumentação solicitando o cancelamento da Notificação lavrada.*

Após a análise das alegações do contribuinte, os autos baixaram em diligência, fls. 1867/1868, para esclarecimentos por parte do Fisco quanto à efetiva obrigatoriedade do SENAR em recolher a retenção de 11% e para exame da documentação apresentada num total de 73 caixas de documentos.

Em resposta à diligência solicitada, a Fiscalização emite a informação de fls. 1869/1877, dizendo porque foi efetuado o levantamento e porque entende haver cessão de mão de obra, ratificando o lançamento, que não deve ser elidido pelas centenas de documentos juntados pelo notificado.

Em sequência, foi emitida a Decisão-Notificação de fls.1878/1891, que julgou o lançamento procedente.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, onde alega em síntese:

a) o que é o SENAR e como atua, arguindo a sua ilegitimidade para figurar no pólo passivo da notificação;

b) que seu objetivo é organizar, administrar e executar, no território nacional, o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros

instalados e mantidos pelo SENAR, ou sob a forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais;

c) que não tem por atividade finalística o ensino, apenas o utiliza para atingir os seus objetivos que são a qualificação e promoção do trabalhador rural;

d) a legislação autoriza que o SENAR desenvolva suas atividades sob a forma de cooperação e que os eventos são realizados pelos sindicatos, associações, cooperativas e outras entidades cooperadoras, sendo que o SENAR apenas faz o reembolso/ressarcimento dos custos despendidos;

e) que os eventos não possuem qualquer tipo de ingerência por parte do SENAR, que não contrata os prestadores de serviço, não havendo como se configurar a cessão de mão de obra para o SENAR;

f) que somente fiscaliza a realização e qualidade dos cursos, bem como o reembolso das verbas necessárias à efetivação das ações;

g) que os cooperadores atuam com inteira autonomia; contratam os instrutores e os equipamentos, adquirem o material e a alimentação, definem o tema e o local do curso que é realizado na sede no sindicato/associação ou então numa comunidade do interior, eleita por eles;

h) que presta contas à Controladoria Geral da União -CGU e os valores reembolsados/ressarcidos ajustam-se exatamente às despesas incorridas;

i) que as retenções quando devidas são efetuadas pelos terceiros cooperadores, que juntou 73 caixas de documentos, com comprovantes de recolhimento ou declaração de dispensa, notas fiscais de despesas com materiais e alimentação, entre outros, mas os documentos não foram analisados, dizendo o fisco que não afetam o presente lançamento. Que por serem inúmeros documentos, anexou alguns ao recurso para provar o alegado;

j) que em 2000 já fora notificado pela Previdência Social, quando o Conselho de Recursos da Previdência Social, à unanimidade, reconheceu como válida a sistemática de atuação por cooperação, esclarecendo que SOMENTE CABE AO SENAR REPASSAR A VERBA DESTINADA A CURSOS ÀS COOPERATIVAS E SINDICATOS PARA QUE OS MESMOS SEJAM MINISTRADOS, BEM COMO, SE EXISTE ALGUM VÍNCULO, ELE DEVE SE DAR EM RELAÇÃO AOS SINDICATOS E COOPERATIVAS, PARA OS QUAIS PRESTAM SERVIÇOS [CRPS, 4ª CAJ, Relatora Hilda de Oliveira Ramalho, NFLD 35.242.708-6 (35.125.636-9), de 29/12/2000];

k) que ainda em março de 2006, o Ministério do Trabalho em fiscalização procedida na entidade ratificou a possibilidade da entidade atuar sob a forma de cooperação;

l) que não pode prosperar o entendimento esposado na decisão recorrida de que o SENAR terceiriza suas atividades através de cooperação e por isso está sujeito à retenção, posto que não há qualquer evidencia da cessão de mão de obra explicitada pelo Fisco;

m) não há nota fiscal de prestação de serviço entre os cooperadores (sindicato/associação/cooperativa) e o SENAR;

n) não há motivação no lançamento, porquanto não está mencionado qual serviço foi prestado, como foi prestado, nem há os contratos de prestação de serviços;

o) que a decisão recorrida com amparo na diligência efetuada, e da qual a recorrente não teve ciência, traz que não é possível se aplicar deduções da base de cálculo porque não foram preenchidas as condições dos artigos 149/151, da IN 03/2005. Ocorre que à época dos fatos geradores e inclusive do lançamento, tal Instrução ainda não vigorava, não podendo ser aqui aplicada;

p) que a NFLD e a decisão afrontaram o princípio da verdade material e incorreram em *bis in idem*, ao não analisarem e excluírem as retenções efetuadas pelos sindicatos e associações;

q) que no ano de 2000, já houvera um lançamento onde o fisco previdenciário buscou a caracterização dos prestadores de serviço como empregados do SENAR, o que não foi ratificado pelo CRPS, que deu provimento ao recurso da entidade. Agora não cabe revisão daquele lançamento, mudando o critério e vindo a cobrar a retenção de 11%, sob a alegação de cessão de mão de obra;

r) que é inválido o lançamento em período anterior a dezembro de 2000, vez que o lançamento feito que cobriu tal período já foi declarado nulo;

s) não é permitida a mudança de critério jurídico do lançamento;

t) argúi a decadência quinquenal;

u) diz que junta por amostragem provas do que alegou.

Por fim, requer que o recurso seja julgado procedente para que seja reformada a decisão recorrida e decidindo pela improcedência da notificação.

Os autos foram a julgamento da 2ª CaJ do CRPS, fls. 2113/ 2115, que o converteu em diligência para que fosse juntada aos autos cópia integral da NFLD 35.125.636-9, onde restou reconhecido que o SENAR pode atuar por cooperação e que não há vínculo empregatício entre os instrutores e o recorrente e para que se possa vislumbrar a ocorrência ou não da mudança de critério jurídico, por parte da Administração. Também, para que seja esclarecido na diligência se os instrutores, empresas e associações apontados nesta presente NFLD, são os mesmos apontados na NFLD nº 35.125.636-9, e mais, se os sindicatos, associações ou cooperativas já apontados na presente NFLD são os mesmos apontados nas outras NFLD's lavradas naquela data no ano de 2000.

Em resposta à diligência solicitada, o Fisco se manifesta às fls.2119/2122, dizendo que:

O crédito previdenciário, constituído refere-se a valores devidos pelo SENAR, em virtude do mesmo não ter procedido à retenção de 11% sobre o valor dos repasses efetuados aos Sindicatos, os quais promoveriam diversos cursos à comunidade;

Quando da lavratura do presente levantamento, a empresa foi intimada, através do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, de 26/04/2005, para

que apresentasse as guias de recolhimento correspondentes à retenção dos 11% sobre o valor destes repasses;

Esta fiscalização não se ateve ao fator gerador da NFLD nº 35.125.636-9 lavrada anteriormente, nem tão pouco aos documentos acostados a mesma.

No item 5 do Relatório Fiscal da presente NFLD, à fl. 1261, é descrito que:

“As empresas prestadoras de serviço mediante cessão de mão de obra, foram identificadas através dos livros diário e razão, dos termos de cooperação entre o SENAR e os prestadores de serviços e documentação de caixa.

Quanto à solicitação se os 'documentos acostados no processo citado no item anterior elidiriam a responsabilidade solidária, não teríamos como confirmar, haja vista, conforme citado, que esta auditoria não se ateve nem ao fato gerador da NFLD anterior, nem aos documentos das empresas prestadoras de serviços juntadas na mesma, mas sim e tão somente aos repasses efetuados aos Sindicatos.

Conforme item “4.2” acima, esta fiscalização solicitou ao contribuinte a apresentação das GPS que comprovariam o recolhimento dos 11% sobre o valor dos repasses, uma vez que se tratava de cessão de mão-de-obra, não sendo apresentado qualquer documento, naquela oportunidade, que comprovasse a regularidade.

Nesta nova diligência, através do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, emitido em 08/11/2007, foi solicitado ao SENAR para que fosse preenchida uma Planilha, no qual poderia confirmar a existência de documentos que comprovassem a regularidade quanto à retenção dos 11% devidos, quando do repasse das importâncias destinadas a cursos através dos Sindicatos vinculados ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural.

Em correspondência de 29/11/2007 (anexa), o SENAR solicitou prorrogação do prazo e, em 17/12/2007, apresentou CD-ROM com a planilha devidamente preenchida (documentos também anexos) informando que os documentos de caixa estariam a disposição da fiscalização, além de novamente entrar no mérito do crédito constituído, no qual esta fiscalização não se manifestará, considerando não ter sido isto o objeto da diligência demandada pela 25 Caj do CRPS.

Na análise do conteúdo do CD ROOM (anexo à fl. 2123) com as informações prestadas, constataram-se diversas planilhas elaboradas por Sindicatos, fazendo menção as respectivas prestações de contas, planilhas estas que juntamos por amostragem ao presente processo às fls. 2124/2128, haja vista que se impressas todas as páginas teríamos um volume de 517 folhas.

Constata-se que, por sua vez, os Sindicatos vieram a terceirizar os serviços, contratando diversas pessoas jurídicas, cooperativas de trabalho e em alguns casos contribuintes individuais, com vistas a ministrarem os cursos.

Para cada repasse efetuado, informam o Sindicato que se beneficiou, o mês do repasse dos recursos, a conta contábil, o valor notificado, o valor total do repasse, a parcela de gastos com alimentação, materiais, instalações etc. contida no repasse, bem como detalham os prestadores dos serviços contratados pelos Sindicatos, informando ainda se ocorreu à retenção, seja dos 11% pelas pessoas jurídicas ou os 15% por parte das cooperativas de trabalho e ainda os casos de apresentação de declaração nos termos do Art. 148 da Instrução Normativa MPS/SRP n.3 de 14/07/2005.

(...)

Com base na planilha conferimos, por amostragem, os documentos que foram colocados à disposição, confirmando a autenticidade dos mesmos.

Entretanto, informamos que os valores recolhidos pelas empresas que prestaram serviços aos Sindicatos, não serão considerados por esta fiscalização para efeito de redução do crédito constituído, uma vez que não há o destaque desses recolhimentos quando do repasse efetuado pelo SENAR aos Sindicatos, conforme artigo 155, da IN n.3 citada.

Quanto às declarações apresentadas, esta fiscalização entende que tais documentos não podem ser aceitos uma vez que a dispensa da retenção por serviços realizados pelos sócios das empresas e/ou que envolvam profissão regulamentada, conforme Art. 148 acima transcrito, somente ser permitido entre o Contratante e a Contratada, não havendo previsão na hipótese de subcontratação.

Quanto as demais indagações do CRPS, informamos que os documentos acostados a NFLD 35.125.636-9 não elidem o presente crédito previdenciário por não ter vinculação ao mesmo.

Quanto a cópia da NFLD n. 35.125.636-9 a mesma encontrava-se na 2ª Caj

do CRPS juntamente com os processos anteriores respondidos, dentro os quais a NFLD de n. 35.849.935-6.

O contribuinte foi cientificado do resultado desta diligência e se manifestou apontando diversas inconsistências materiais, que lista às fls. 2145, dizendo que por ora da entrega da planilha solicitada pela fiscalização apontou tais inconsistências para as quais o Fisco não se pronunciou; que a diligência da 02ª CaJ não foi cumprida integralmente, pois não foi colacionada aos autos a cópia da NFLD solicitada; que parte do lançamento de 04/1999 a 09/2000, se deve à mudança do critério jurídico; que há valores comprovadamente recolhidos que não foram excluídos do lançamento e requer, novamente, a improcedência do lançamento.

É o relatório

Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

O recurso cumpriu com o requisito de admissibilidade frente à tempestividade, devendo ser conhecido e examinado.

Da análise dos autos, avulta uma irregularidade no que se refere à diligência solicitada ainda na primeira instância administrativa e de cuja resposta consubstanciada nas fls.1869/1877, não foi dada ciência ao contribuinte.

A Decisão-Notificação pugnou pela procedência do lançamento, sem a possibilidade do contraditório em relação à diligência fiscal. A impossibilidade de conhecimento dos fatos elencados pelo Auditor Fiscal ocasionou a supressão de instância. O recorrente possui o direito de apresentar suas contra-razões aos fatos apontados pela fiscalização ainda na primeira instância administrativa. Da forma como foi realizado o procedimento, o direito do contribuinte ao contraditório foi conferido somente em grau de recurso.

Há vários precedentes deste órgão colegiado neste sentido. Transcrevo a ementa do Acórdão nº 105-15982 (relator Conselheiro Daniel Sahagoff; data da sessão 20/09/2006), *verbis*:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CONTRIBUINTE NÃO TOMOU CIÊNCIA DO RESULTADO DA DILIGÊNCIA - A ciência ao contribuinte do resultado da diligência é uma exigência jurídico-procedimental, dela não se podendo desvincular, sob pena de anulação do processo, por cerceamento ao seu direito de defesa. Necessidade de retorno dos autos à instância originária para que se dê ciência ao contribuinte do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo regulamentar para, se assim o desejar, apresentar manifestação. Recurso provido.

E a ampla defesa, assegurada constitucionalmente aos contribuintes, deve ser observada no processo administrativo fiscal. A propósito do tema, é salutar a adoção dos ensinamentos de Sandro Luiz Nunes que, em seu trabalho intitulado Processo Administrativo Tributário no Município de Florianópolis, esclarece de forma precisa e cristalina:

A ampla defesa deve ser observada no processo administrativo, sob pena de nulidade deste. Manifesta-se mediante o oferecimento de oportunidade ao sujeito passivo para que este, querendo, possa opor-se a pretensão do fisco, fazendo-se serem conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretende provar as suas alegações.

De fato, este entendimento também foi plasmado no Decreto nº 70.235/72 que, ao tratar das nulidades, deixa claro no inciso II, do artigo 59, que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa.

Feitas estas considerações, entendo que a decisão recorrida deve ser anulada, uma vez que prolatada sem que o contribuinte tivesse a oportunidade de se manifestar, regularmente, em relação à informação fiscal carreada aos autos pelo fisco.

Pelo princípio constitucional do contraditório, é facultado à parte manifestar sua posição sobre fatos trazidos ao processo pela outra parte vez que tomando conhecimento dos atos processuais, pode, se desejar, reagir contra os mesmos.

Inserem-se no princípio do contraditório a chamada regra da informação geral e também a regra da ouvida dos sujeitos ou audiência das partes.

O princípio do contraditório é de índole constitucional, devendo ser observado inclusive em processos administrativos, consoante art. 5º, LV, da Constituição Federal vigente.

Art. 5º, 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;

Foi contemplado também no art. 2º, *caput* e parágrafo único, inciso X, da Lei nº 9.784/99, abaixo transcrito:

*Lei nº 9.784/99, art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, **contraditório**, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*

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

(...)

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio; (grifo nosso)

Nesse sentido, entendo que a decisão proferida é nula, por cerceamento ao direito de defesa, com fulcro no art. 31, II, da Portaria MPS nº 520/2004, abaixo transcrito.

Art. 31. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

Entretanto, não é só esta irregularidade encontrada e conforme dispõe a Portaria RFB Nº 10.875, de 16 de agosto de 2007 - DOU de 24/08/2007, que disciplina o processo administrativo fiscal relativo às contribuições sociais de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, no seu artigo 27§3º, que quando o julgador puder

decidir o mérito a favor do sujeito passivo, a quem aproveitaria a declaração de nulidade, não a pronunciará, nem mandará repetir o ato, ou suprir-lhe a falta, prossigo com o julgamento :

Art. 27. São nulos:

(...)

§ 3º Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo, a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Avançando no exame dos autos e alegações da recorrente, vê-se que a mesma faz referência à ação fiscal realizada anteriormente a esta, da qual se analisa a presente notificação, referindo que foram lavradas também notificações fiscais de lançamento de débito para igual período ora lançado, mas com diferente motivação, já que naquelas se buscou a configuração de vínculo empregatício entre os prestadores de serviço e o SENAR, a qual não obteve êxito na via administrativa, tendo sido provido o recurso do contribuinte pela 4ª CaJ do CRPS.

Com relação a estes argumentos e também quanto à existência de recolhimentos relativos à retenção que não foram abatidos dos valores lançados, a 2ªCaJ, do CRPS, julgando o recurso voluntário ora examinado, converteu o julgamento em diligência para que o Fisco se pronunciasse e juntasse cópia da NFLD lavrada na ação fiscal anterior, justamente para ser analisada a ocorrência ou não da mudança de critério jurídico, por parte da Administração, para que fosse esclarecido se os instrutores, empresas e associações apontados nesta presente NFLD, são os mesmos :apontados na NFLD nº 35.125.636-9, e mais, se os sindicatos, associações ou cooperativas já apontados na presente NFLD são os mesmos apontados nas outras NFLD's lavradas naquela data no ano de 2000.

Ocorre que, no meu entender, a diligência não foi atendida, já que na resposta que transcrevi no Relatório deste voto, o Fisco diz que o presente levantamento não se ateve ao fato gerador da NFLD anterior, referindo-se apenas à retenção de 11% sobre os repasses efetuados pelo SENAR para os Sindicatos, Associações e Cooperativas, conforme registros contábeis. Que quanto aos valores retidos e recolhidos não foram aproveitados por não estarem adequados às regras impostas pela IN n.º 03/2005. E que não junta cópia da NFLD solicitada porque ela se encontrava na 4ª CaJ.

Ora, não há resposta conclusiva quanto às solicitações do julgador, que buscava elementos concretos para dizer que o presente levantamento, de fato, não engloba período anterior já fiscalizado e autuado, que os prestadores de serviço elencados em notificação anterior não são os mesmos aqui levantados, o que implicaria, sim em mudança de critério jurídico para o período já notificado, porque ao que parece, pelo menos em tese, é que ao não lograr êxito quanto à caracterização de vínculo empregatício dos prestadores de serviço e a ora recorrente, no período de 04/1999 a 09/2000, o Fisco buscou em novo levantamento para o mesmo período, cobrando a retenção de 11% sobre a prestação de serviço com cessão de mão de obra.

Atente-se para o fato de que não se trata de refiscalização, conforme se pode ver pelos Mandados de Procedimento Fiscal - MPF de fls.1263 a 1266, onde o período originário a ser fiscalizado era de 12/2000 a 08/2004, sendo estendido nos MPF's Complementares para 01/1994 a 08/2004 e posteriormente de 01/1995 a 02/2005, sem qualquer justificativa.

Não há nos autos comprovação de que a fiscalização anterior não tinha sido total, ou seja, sem o exame da contabilidade, que permitisse agora reabrir período já fiscalizado e notificado, ou que se tivesse ocorrido alguns dos casos expostos no artigo 149 do Código Tributário Nacional, para sustentar a revisão de ofício por parte da autoridade administrativa:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I. quando a lei assim o determine;

II. quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III. quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV. quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V. quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI. quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII. quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII. quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX. quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Portanto, a justificativa do Fisco de que não se ateu ao lançamento anterior não supre a necessidade de trazer aos autos elementos capazes de demonstrar que o lançamento em tela não tem por objeto os mesmos fatos geradores em mesmo período já fiscalizado e notificado/atuado.

Por isso, entendo que a diligência não foi cumprida quanto a trazer aos autos os documentos solicitados para dirimir as dúvidas surgidas e possibilitar o julgamento da presente notificação.

Ademais, no pronunciamento da recorrente após a diligência foram apontadas inconsistências materiais no lançamento, que não foram apreciadas pelo Fisco antes do envio dos autos a este Colegiado, o que demandaria o retorno para nova diligência. A recorrente insiste e comprova, por amostragem em documentos que anexa, fls. 1745/1790, a realização de retenções e pagamentos havidos por conta da retenção de 11%, onde o Fisco alega genericamente que não serão aceitos por não se adequarem às regras da IN n.º 03, de 14 de julho de 2005, referida pela autoridade fiscal e pela autoridade julgadora de primeira instância, que ainda não estava em vigor quando dos fatos geradores, de 04/1999 a 01/2005, e do lançamento em 29/06/2005.

Apesar do exposto, entendo que existe uma questão maior que se sobrepõe ao que expus até aqui, que é a descrição do fato gerador, propriamente dito, porque o levantamento se deu com fulcro no artigo 31, da Lei n.º 8212/91, na redação da Lei n.º 9.711/98, já que a contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra deve reter e recolher, em nome da cedente da mão de obra, 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura da prestação de serviço, e não há nos autos elementos comprobatórios da prestação de serviço com cessão de mão de obra.

O relatório fiscal refere apenas que a recorrente terceiriza a prestação de serviço na busca de concretizar o seu objetivo social e por conta disto, levantou os valores devidos para a previdência social a partir do exame da contabilidade, onde tomou como base de cálculo para a incidência da contribuição os repasses havidos para entidades diversas como sindicatos e associações que firmaram com a recorrente termos de cooperação visando o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural.

Ocorre que, no meu sentir, o relatório fiscal não evidenciou a caracterização da cessão de mão-de-obra, fato este que deixa enfraquecida a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito lavrada em desfavor da empresa recorrente.

A Lei n.º 8.212/91, com as modificações introduzidas pelas Leis n.ºs 9.528/97 e 9.711/98, vigentes na data dos fatos geradores, trata da matéria nos seguintes termos:

“Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

(...)

§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei n.º 9.711, de 20.11.98)

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os

seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)

I - limpeza, conservação e zeladoria; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)

II - vigilância e segurança; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)

III - empreitada de mão-de-obra; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei no 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)

(...)

Destaque-se, que o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, também traz a definição exata do que seja a cessão de mão-de-obra:

“Art. 219....

§ 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.

(...)

Tomando por base a definição estabelecida pelas normas acima citadas, para que dada prestação de serviço possa ser enquadrada como cessão de mão-de-obra, torna-se necessária a presença dos seguintes elementos:

- a) que o prestador de serviços ou contratado tenha colocado segurados à disposição do tomador ou contratante;
- b) que tais segurados tenham permanecido à disposição nas dependências do tomador (contratante) ou na de terceiros;
- c) que tenham realizado serviços contínuos, repetindo-se periódica ou sistematicamente.

E a satisfação plena destes requisitos deve restar efetivamente demonstrada no relatório fiscal, sob pena de não se poder afirmar com segurança que a prestação se deu na modalidade “cessão de mão-de-obra”.

Do mesmo modo, tal necessidade não se impõe por simples formalismo, mas é importante para evitar o cerceamento do direito de defesa por parte da empresa autuada, uma vez que, ausentes no relatório fiscal os requisitos da prestação de serviço mediante cessão de

mão-de-obra, coloca-se sobre a empresa peso desproporcional, qual seja o de tentar produzir sua defesa sem saber exatamente do que é atuada. É como se tateasse no escuro, buscando a verdade sem que nenhum caminho lhe seja dado.

No presente caso, limitou-se o relatório da infração a informar, em poucas palavras,

O Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, nos termos da Lei 8.315, de 23 de dezembro de 1991 e do Decreto 566, de 10 de junho de 1992, tem por objetivo organizar, administrar e executar em todo território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais.

A entidade para a prestação dos serviços de ensino da formação profissional rural e promoção social trabalha com serviços de instrutores contratados diretamente ou através de convênios com Sindicatos Rurais e Associações, não tendo sido providenciada a retenção e o recolhimento de 11% sobre os valores pagos aos mesmos..

Pelo descrito percebe-se que a própria autoridade fiscal deixou evidenciado o caráter subjetivo de sua análise, quanto à situação encontrada na empresa notificada. A peça informativa da infração deveria ter deixado claro se os empregados da prestadora de serviço ficavam efetivamente à disposição da tomadora. Outra importante informação omitida é quanto ao fato de o tomador exercer ou não o poder de mando sobre os empregados da prestadora.

Por outro lado, entendo necessário ser informado pela autoridade fiscal se os sócios realizavam ou não os serviços objeto do contrato, com vistas ao que dispõe o inciso III e §3º, do artigo 157, da IN 100/2003, vigente à época dos fatos geradores e não a IN n.º 03, de 14 de julho de 2005, referida pela autoridade fiscal e pela autoridade julgadora de primeira instância, que ainda não estava em vigor quando dos fatos geradores, de 04/1999 a 01/2005, e do lançamento em 29/06/2005.

No mesmo sentido, o relatório não se preocupou em demonstrar se o serviço era prestado somente mediante solicitação da contratante e se era realizado de maneira contínua, repetindo-se periodicamente ou sistematicamente, tampouco foram juntados os contratos de prestação de serviço.

Desta forma, não é possível, com base nas informações trazidas no relatório fiscal, concluir com firmeza acerca da configuração ou não da cessão de mão-de-obra, fato este determinante para o nascimento da obrigação principal. E, conforme já aponte, mesmo se estivessem presentes, na situação em exame, os requisitos da cessão de mão-de-obra, todos eles deveriam estar taxativamente descritos na peça informativa, evitando prejuízo ao exercício do direito de defesa, por parte da empresa.

Aliás, ocorrendo o cerceamento de defesa, tal fato é motivo suficiente para anular o lançamento, nos exatos termos do inciso II, do artigo 59, do Decreto 70.235/72 59.

Por outro lado, é bom ressaltar que um dos princípios que sustenta o processo administrativo fiscal é o da verdade material. Por este importante princípio, o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da infração.

A conduta da autoridade fiscal, em prol da verdade material, deve proceder no sentido de verificar se a hipótese abstratamente prevista na norma de direito material, efetivamente ocorreu. Nesse sentido, tem que trazer no relatório fiscal todos os dados, informações e documentos a respeito da real caracterização da cessão de mão-de-obra.

A legislação determina requisitos a serem exigidos para a lavratura da notificação, já que o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, traz no seu artigo 243:

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes

Tais requisitos são exigidos pela legislação para que se cumpra a determinação presente na Constituição Federal de observação aos Princípios da Ampla Defesa e do Contraditório.

CF/88:

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, a liberdade, à igualdade, a segurança e a 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;

A fim de possibilitar a defesa do autuado, a notificação deve conter a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, cumprindo os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, verbis:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Entendo que restou prejudicado o direito de defesa da recorrente, pois foi lhe imputada autuação sem a descrição clara e precisa de seu fato gerador.

A ampla defesa, assegurada constitucionalmente aos contribuintes, deve ser observada no processo administrativo fiscal. A propósito do tema, é salutar a adoção dos ensinamentos de Sandro Luiz Nunes que, em seu trabalho intitulado Processo Administrativo Tributário no Município de Florianópolis, esclarece de forma precisa e cristalina:

A ampla defesa deve ser observada no processo administrativo, sob pena de nulidade deste. Manifesta-se mediante o oferecimento de oportunidade ao sujeito passivo para que este, querendo, possa opor-se a pretensão do fisco, fazendo-se serem conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretende provar as suas alegações.

De fato, este entendimento também foi plasmado no Decreto nº 70.235/72 que, ao tratar das nulidades, deixa claro no inciso II, do artigo 59, que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa e o artigo 61, diz que a nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar sua legitimidade:

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.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Assim, por ser autoridade julgadora competente para a decretação da nulidade e por estar evidenciado que o Relatório Fiscal preteriu o direito de defesa da recorrente, decido pela nulidade da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, por vício material, no que se refere a não evidenciação da prestação de serviços com cessão de mão de obra.

Cabe à autoridade lançadora motivar adequadamente suas afirmativas, possibilitando ao contribuinte a perfeita compreensão do que lhe é imputado, viabilizando o exercício do direito inserido no inciso LV, do artigo 5 da Constituição Federal/88.

O Fisco tem o dever de expor os motivos pelos quais está praticando o ato de lançamento fiscal. Nesse sentido, assevera o artigo 50, caput e inciso II da Lei n. 9.784/99:

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

...

II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;”

A legislação em apreço inculpiu princípio paulatinamente defendido pela doutrina pátria, de que o ato administrativo, além de legalmente fundamentado, deve ser motivado.

Leciona o professor Hely Lopes Meirelles em Direito Administrativo Brasileiro, Melhores Editores São Paulo, 2003, p.149:

“O motivo ou causa é a situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato administrativo.”

Ainda continua nas páginas 193/194:

“A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato e por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. (...)”

“Por aí se concluiu que, quer quando obrigatória, quer quando facultativa, se for feita, a motivação atua como elemento vinculante da Administração aos motivos declarados como determinantes do ato. Se tais motivos são falsos ou inexistentes, nulo é o ato praticado.”

Por todo o exposto,

Considerando que o contribuinte não foi cientificado da diligência de fls.1869/1877, promovida ainda na primeira instância administrativa;

Considerando que a diligência solicitada em segunda instância, através do decisório de fls. 2113/2115, da 2ª CaJ do CRPS, não foi atendida na sua totalidade;

Considerando que não foi juntado aos autos como solicitado na diligência supra, cópia da Notificação anulada pela 4ª CaJ do CRPS, indispensável para o julgamento deste processo;

Considerando que o contribuinte arguiu e juntou documentos quanto à existência de recolhimentos relativos à retenção, ainda que por amostragem, às fls. 1745/1790, e que não foram apreciados pelo Fisco por não estarem adequados às regras impostas pela Instrução Normativa SRP n.º 03/2005, mas que não estava em vigor quando da ocorrência dos fatos geradores, tampouco da lavratura da NFLD, e por fim, mas sobrepondo-se a todas estas irregularidades

Considerando que o Relatório Fiscal de fls. 1259/1262, não demonstrou a ocorrência dos fatos geradores, no que se refere à cessão de mão de obra entre os prestadores de serviço contratados pelos sindicatos, associações e cooperativas, através de termos de cooperação com o SENAR, incorrendo em por vício material,

Voto pelo provimento do recurso.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora