



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

Processo nº 13502.000331/2008-04
Recurso nº 154.683 Voluntário
Acórdão nº 2302-00.167 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2009
Matéria CESSÃO DE MÃO DE OBRA: RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.
EMPRESAS EM GERAL
Recorrente CARAÍBA METAIS S/A E OUTRO
Recorrida DRP SALVADOR/BA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1995 a 30/04/1995, 01/09/1995 a 30/11/1995

DECADÊNCIA O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ELISÃO DA
RESPONSABILIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

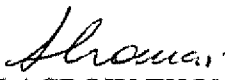
A tomadora de serviços é solidária com a prestadora de serviços até a entrada em vigor da Lei nº 9.711/1998. A elisão é possível, mas se não realizada na época oportuna persiste a responsabilidade. Não há benefício de ordem na aplicação do instituto da responsabilidade solidária.

Recurso Voluntário Negado

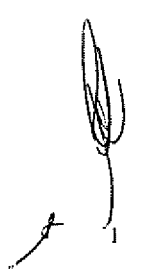
Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª câmara / 2ª turma ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a). Vencido(a)s o(a) Conselheiro(a) Rogério de Lellis Pinto e Manoel Coelho Arruda Junior, que votaram pela diligência.


LIEGE LACROIX THOMASI

Presidente e Relatora.



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira, Adriana Sato, Núbia Moreira Barros Mazza (suplente), Rogério de Lellis Pinto, Manoel Coelho Arruda Junior e Liege Lacroix Thomasi, (presidenta). Presença da Advogada Srª Marluzi A Costa Barros, OAB/BA nº 896B que apresentou sustentação oral.

Relatório

Trata a notificação de contribuições apuradas por responsabilidade solidária entre o tomador e a empresa M Pinheiro Comercial Ltda. em decorrência da execução de serviços de manutenção, nas competências de 04/1995 e 09/1995 a 11/1995.

A notificação foi cientificada ao sujeito passivo em 30/12/2005 e o Mandado de Procedimento Fiscal, em 11/02/2005.

A devedora solidária foi cientificada através de registro postal recebido em 19/01/2006.

O Relatório Fiscal de fls. 74/89, diz que a presente notificação foi lavrada para substituir NFLD n.º 32.615.914-2 de 18/12/1998, que foi anulada pelo CRPS através de Acórdão n.º 02280, exarado em 22/09/2003.

Após a apresentação da impugnação, Decisão-Notificação pugnou pela procedência do lançamento.

Inconformada a notificada interpôs recurso tempestivo, onde argúi em síntese:

- que os créditos lançados foram atingidos pela decadência expressa no Código Tributário Nacional;
- que, no mérito, os serviços não foram prestados com cessão de mão de obra;
- que os serviços prestados foram de manutenção, de natureza eventual, especializados

Requer o acolhimento da preliminar para declarar nulo o lançamento, ou que no mérito a NFLD seja tornada improcedente e insubsistente, com o seu conseqüente arquivamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira LIEGE LACROIX THOMASI, Relatora

Sendo tempestivo, conheço do recurso e passo ao seu exame.

Da Preliminar

Refere-se o crédito tributário a contribuições previdenciárias relativas a responsabilidade solidária nos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos, nas competências de 04/1995 e 09/1995 a 11/1995.

A Notificação foi lavrada em 21/12/2005 com ciência em 30/12/2005 e o Mandado de Procedimento Fiscal foi entregue para o contribuinte em 11/02/2005.

A devedora solidária foi cientificada através de registro postal em 06/02/2006.

A recorrente argúi a decadência do crédito previdenciário.

Entretanto, não lhe assiste razão, mesmo considerando que nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, tenha declarado inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08, o relatório fiscal explicita que a notificação em tela foi lavrada em substituição a outra anulada por Acórdão do CRPS de 22/09/2003.

Ocorre que a NFLD anulada foi lavrada em 18/12/1998, quando o período nela lançado, de 04/1995 a 11/1995, não estava decadente.

Sendo o Acórdão de nulidade de 22/09/2003, estaria permitido novo lançamento até a competência 09/2007, na forma do disposto pelo art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Portanto, não se encontram atingidas pelo prazo decadencial as competências contidas nesta NFLD.

Do Mérito

A Lei nº 8.212/91, na redação vigente quando da ocorrência do fato gerador, trata da responsabilidade nos seguintes termos:

ORIGINAL - 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 a ele prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23.

Alteração - 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 alterada pela MP nº 1.523-9, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)*

(...)

Alteração 1 - § 2º *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 direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros, independentemente da natureza e da forma de contratação. (Redação alterada pela Lei nº 9.032/95)*

Alteração 2 - § 2º *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 não relacionados diretamente com as atividades normais da empresa, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros, independentemente da natureza e da forma de contratação. (Redação alterada pela Lei nº 9.129/95)*

Alteração 3 - 2º *Exclusivamente 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 atividades normais da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação alterada pela MP nº 1.523-7/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)*

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; d) que tenham realizado serviços contínuos, repetindo-se periódica ou sistematicamente.

A satisfação destes requisitos está efetivamente demonstrada no relatório fiscal, podendo-se afirmar que a prestação se deu na modalidade "cessão de mão-de-obra". Os empregados da prestadora estão à disposição da tomadora porque nos contratos celebrados o objeto era o fornecimento de mão de obra por homem-hora para os serviços de manutenção, Algumas funções exercidas exigem 24 horas de prestação de serviço ininterruptas, como caldeireiro e soldador, demonstrando a natureza contínua do serviço prestado.

Os serviços são prestados, até pela sua natureza, nas dependências da tomadora e de modo contínuo, pois atendem a necessidade permanente de manutenção de equipamentos e máquinas. Da análise dos contratos firmados entre a recorrente e a prestadora e acostados aos autos, pode-se vislumbrar a prestação contínua de serviços de manutenção e da colocação de segurados à disposição, havendo inclusive previsão para os serviços realizados fora do horário normal de trabalho.

O levantamento do crédito previdenciário obedece à legislação de regência, e quanto à solidariedade, o dispositivo legal pertinente é o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, sendo que, a partir da edição da mesma, inexistente qualquer dúvida a respeito da responsabilidade solidária das pessoas jurídicas e esta só é elidida pela comprovação do recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluídas em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, a teor do § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.032/95.

A obrigação da tomadora de comprovar o recolhimento pelo executor, decorre da redação original do art. 31 da Lei nº 8.212/91, quando estabelecia que :

“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 a ele prestados...”.

Desta forma, a responsabilidade solidária das pessoas jurídicas só é elidida pela comprovação do recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluídas em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, conforme disposto no § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.032/95:

“A responsabilidade solidária de que trata este artigo somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluídas em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura”.

Logo, o tomador deve demonstrar que foram efetuados os recolhimentos específicos sobre a mão de obra dos serviços contratados de outra empresa. Outrossim, como a responsabilidade é pelas obrigações decorrentes da lei, não é necessário antes o cumprimento de ação fiscal contra o devedor originário, para depois se cobrar do devedor solidário, em face de entre as obrigações legais encontrar-se atinente à comprovação do recolhimento das contribuições previdenciárias em relação aos serviços a ele prestados.

De acordo com a legislação tributária e previdenciária o INSS tem o direito de escolher e de exigir o valor total das contribuições devidas de determinado devedor solidário, sem que este tenha qualquer benefício de ordem, considerando a determinação contida no parágrafo único do artigo 124 do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)



II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Como a solidariedade não comporta benefício de ordem, pode o débito ser exigido de qualquer dos co-obrigados, ressalvado o direito regressivo do tomador dos serviços e admitida a retenção das importâncias devidas para garantia do cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social.

Portanto, no caso presente, como a recorrente não comprovou, por hora da auditoria fiscal, o recolhimento das contribuições previdenciárias, relativas a cada fatura ou nota de prestação de serviços, a fiscalização tomou por base, para o levantamento, o valor contido nas notas fiscais com a incidência do percentual de 40%, sobre as notas fiscais de prestação de serviço, na forma estabelecida pela Instrução Normativa n.º 03/2005, artigos 600 a 605. O percentual citado refere-se ao salário de contribuição constante da nota fiscal de serviço, o qual se constitui em base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.


LIEGE LACROIX THOMASI - Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA, Relator

O lançamento é forma, sendo o ato de aplicação material da norma de incidência. Apesar de ser forma, exteriorização, reflete o conteúdo da norma de incidência tributária, o fato gerador. A falha na exteriorização do lançamento é um vício formal, por seu turno, o erro quanto ao conteúdo irá traduzir um vício material.

Como é cediço, são componentes do ato administrativo: a competência, a forma, a finalidade, o motivo e o objeto. Ao lavrar um ato administrativo, a autoridade pode falhar em algum desses elementos; dessa maneira, a distinção, entre os componentes do ato, é relevante para fins de determinação dos efeitos que o vício nos elementos geram.

O vício do ato pode ser sanável ou insanável. O vício na competência e na forma são sanáveis; já os vícios na finalidade, no motivo e no objeto são insanáveis. Justamente por vício na forma ocasionar a possibilidade da convalidação do ato, é importante destacar o que se entende por forma.

A invalidação e a convalidação são meios para a eliminação do vício. Caso a administração não convalide o ato, este se torna passível de invalidação pelo Poder Judiciário. Destaca-se que na Administração Tributária há uma nítida distinção entre o órgão fiscalizador,

que pratica o ato de lançamento, e o órgão que julga os recursos. Não há como o órgão julgador convalidar o ato de lançamento, pois as competências são notoriamente distintas. Assim, diante do reconhecimento do vício na confecção do lançamento, não há como se efetuar pelo decisório a complementação do lançamento. Agora, os simples erros materiais, como base de cálculo equivocada, erros de digitação, guias não consideradas pelo fisco, podem promover a simples alteração do valor inicialmente lançado, sem ocasionar a nulidade do ato administrativo, a teor do disposto no art. 145 do CTN. Há, assim, que se distinguir os vícios que contaminam o ato administrativo das simples irregularidades.

Os atos irregulares não contém vícios que comprometam a pertinência e a validade de modo decisivo. Não se classificam como inválidos, uma vez que os vícios presentes nos atos irregulares restringem-se a erros, os quais a lei não considera essencial para a validade do ato administrativo e, que não demande a convalidação para corrigi-lo.

Pode haver a retirada de valores, agora a inclusão, alteração de fundamentos legais, falhas na identificação do sujeito passivo demandam a necessidade de novo lançamento.

Em uma concepção a respeito da forma do ato administrativo é incluída não somente a exteriorização do ato, mas também as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato. Nesse sentido é a lição de Maria Sylvia di Pietro, na obra Manual de Direito Administrativo, 18ª edição, Ed. Atlas, página 200.

Na lição expressa de Maria Sylvia di Pietro, na obra já citada, página 202, *in verbis*: “Integra o conceito de forma a motivação do ato administrativo, ou seja, a exposição dos fatos e dos direitos que serviram de fundamento para a prática do ato; a sua ausência impede a verificação da legitimidade do ato.”

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. Motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato. Na lição de Maria Sylvia di Pietro, pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato; pressuposto de fato, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato. A ausência de motivo ou a indicação de motivo falso invalidam o ato administrativo.

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, *in 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.”

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo nas contribuições previdenciárias: se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha no pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento como empregado, mas o relatório fiscal falhou na caracterização; entendo que haveria falha na motivação; devendo o lançamento ser anulado por vício formal.

A autoridade julgadora deverá analisar a observância dos requisitos formais do lançamento, previstos no art. 37 da Lei n° 8.212 e no art. 10 do Decreto n° 70.235 de 1972, nestas palavras:

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

Conforme expressamente previsto no Decreto n° 70.235, a descrição do fato é requisito formal. Não se pode confundir descrição do fato com o próprio fato. A primeira é forma, exteriorização; o segundo é conteúdo.

Da análise dos requisitos formais estabelecidos no art. 10 do Decreto n° 70.235 pode ser concluído que o relatório fiscal preenche todos os requisitos formais, o que permite um regular desenvolvimento para ser julgado o mérito; ou pode ser concluído que há um vício sanável, ou o vício poderá ser insanável. No caso de o vício ser sanável, a autoridade julgadora determinará a correção da eiva pela autoridade lançadora, caso não seja corrigida

deverá ser anulado o lançamento por vício formal. Caso o vício seja insanável, como por exemplo o fato indicado pelo Auditor Fiscal não consta em lei como hipótese de incidência, deverá ser dado provimento ao recurso interposto pelo contribuinte, pois se não há possibilidade de correção, não há motivo para que seja realizado novo lançamento sobre aquela argumentação.

Desse modo, caso o fisco não consiga demonstrar o fato gerador, há um vício formal, pois não foi atendido o requisito da motivação (expressão ou descrição de motivos). Da mesma forma que em uma petição inicial a falha dos fatos e dos fundamentos jurídicos (art. 282 do CPC) é um vício de forma. Nessa hipótese deve ser oportunizada pelo órgão de primeira instância a correção do vício, na forma do art. 18, § 3º do Decreto nº 70.235; caso a fiscalização não consiga realizar tal prova, o lançamento tem que ser anulado. Agora, se diante do lançamento o sujeito passivo faz prova da inexistência dos fatos alegados pelo Fisco, há um vício não na motivação, mas sim no motivo, não houve o fato gerador. Nesse caso, não há que se complementar relatório, pois não houve o pressuposto de fato e de direito para a realização do lançamento, logo o julgamento tem que ser de mérito, extinguindo-se o crédito tributário.

Vício extrínseco são aqueles que dizem respeito à forma, seja pela inobservância das formalidades legais ou dos critérios de competência. Por sua vez os vícios intrínsecos são os inerentes ao conteúdo, à essência do documento ou à substância do ato nele representado. O lançamento pode ser defeituoso, mas pode não ser falso, no sentido de não ter vício material, mas apenas o vício formal. Caso não haja oportunidade de saneamento da falta, a autoridade julgadora nunca poderá restar convicta da ausência ou inexistência do fato gerador. O vício material é aquele que não corresponde a verdade.

Um lançamento sem fundamentação, não deixa de ser um lançamento. Na lição de Pontes de Miranda: “defeito não é falta. O que falta não foi feito. O que foi feito, mas tem defeito, existe. O que não foi feito não existe, e, pois, não pode ser desfeito”. O que não existe não se anula.

Por todo o exposto entendo que o vício no lançamento anterior é de natureza formal.

É o voto.

Sala das Sessões, em 28 de setembro de 2009


MARCO-ANDRÉ RAMOS VIEIRA - Relator


9