



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

Processo n° 13864.000535/2010-42
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-003.562 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2013
Matéria CESSÃO DE MÃO DE OBRA: RETENÇÃO. EMPRESAS EM GERAL
Recorrente TIVIT TERCEIRIZAÇÃO DE PROCESSOS, SERVIÇOS E TECNOLOGIA S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

NECESSIDADE. ÔNUS DO FISCO. AUSÊNCIA DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR DAS CONTRIBUIÇÕES.

O Fisco tem o ônus de demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas. 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 ocorrência da prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, 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 motivos fáticos, sob pena de cerceamento de defesa e consequentemente nulidade.

É nulo o lançamento efetuado se não há a demonstração de todos os requisitos que levaram ao Fisco desconsiderar a empreitada integral (empreitada total) consignada no contrato de prestação de serviço.

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

A determinação dos motivos fáticos e jurídicos constituem elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A falta

desses motivos constituem ofensa aos elementos substanciais do lançamento, razão pelo qual deve ser reconhecida sua total nulidade, por vício material..

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso. Redator: Manoel Coelho Arruda Júnior

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete de Oliveira Barros - Relator.

Manoel Coelho Arruda Júnior. - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antonio De Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Manoel Coelho Arruda Junior

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente a contribuições devidas à Seguridade Social, relativo à retenção de 11% incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pelo prestador de serviços.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 469, vol IV), a autuada foi contratante de serviços por cessão de mão de obra e empreitada de diversas empresas prestadoras e deixou de reter e recolher, em época própria, as contribuições incidentes sobre o valor bruto dos serviços, em desacordo com o que estabelece o art. 31 da Lei 8.212/91.

A autoridade lançadora informa que os serviços foram identificados, inicialmente, nos registros contábeis e, depois, foram confirmados na documentação apresentada por amostragem, e lista, no item 7, as 40 empresas prestadoras de serviços com cessão de mão de obra e/ou empreitada.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 05-33.958, da 7ª Turma da DRJ/CPS (fls. 649, vol V), julgou a impugnação procedente em parte, mantendo, em parte, o crédito tributário, excluindo os serviços para os quais o agente lançador não demonstrou a cessão de mão de obra, e manteve os serviços prestados por empreitada na construção civil, por entender que esses serviços estão sujeitos à retenção, independentemente da maneira como eles foram prestados.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 729, vol. XII), repetindo as alegações trazidas na impugnação.

Reitera que o lançamento com base unicamente na contabilidade é nulo, alegando que, a bem da verdade material, faz-se imperiosa a comprovação da prestação efetiva dos serviços e das circunstâncias em que foram prestados para o fim de apuração do fato gerador da contribuição.

Sustenta que a interpretação da autoridade julgadora extrapolou o que determina o § 3º, do art. 31, da Lei 8.212/91, onde está clara a definição de cessão de mão de obra, sendo, portanto, imperiosa a descrição dos serviços prestados, para se verificar a observância dos requisitos caracterizadores da cessão.

Assevera que foi presumida, a partir unicamente das informações constantes do Livro Razão relativas aos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, a ocorrência da cessão de mão de obra no tocante a serviços de construção civil, e insiste na nulidade da NFLD que deixou de elencar os nomes dos obreiros supostamente cedidos para a recorrente, mencionando apenas a empresa contratada.

Frisa que sequer foram elencadas as notas fiscais de serviços prestados, baseando o lançamento no Livro Razão, o que atenta contra os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, pois impede a recorrente de saber a relação contratual em que foi estabelecida e a espécie de serviços prestados..

Entende que não pode a autoridade administrativa se furtar ao exame de todos os elementos de prova facultados pelo contribuinte, consubstanciadas em suas declarações fiscais e, em caso de dúvidas ou divergências, cabe ao auditor fiscal comprovar e indicar as irregularidades

Discorre sobre a cessão de mão de obra e cita a doutrina para tentar demonstrar que o ônus de provar que o serviço caracteriza-se como cessão de mão de obra é do fisco, como ato motivador de sua autuação.

Finaliza requerendo que sejam acolhidas as suas razões, e dado provimento integral ao recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, Relatoratfd yutuyt

O recurso é tempestivo e todos os requisitos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice para seu conhecimento.

O débito em discussão foi constituído com amparo no art. 31, da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98, que obriga diretamente o contratante dos serviços com cessão de mão de obra ou empreitada a efetuar a retenção.

Em seu recurso, a autuada defende o entendimento de que faz-se imperiosa a comprovação da prestação efetiva dos serviços e das circunstâncias em que foram prestados para o fim de apuração do fato gerador da contribuição, alegando que a interpretação da autoridade julgadora extrapolou o que determina o § 3º, do art. 31, da Lei 8.212/91, onde está clara a definição de cessão de mão de obra, sendo, portanto, imperiosa a descrição dos serviços prestados, para se verificar a observância dos requisitos caracterizadores da cessão

Com efeito, no caso do levantamento com base na cessão de mão de obra, entendo que a fiscalização tem que comprovar ocorrência do fato gerador, trazendo elementos que demonstram que os serviços prestados se enquadram no conceito legal de cessão de mão de obra.

Como, no caso presente, a autoridade lançadora não apontou os motivos pelos quais entendeu que houve cessão de mão de obra nos serviços prestados, bem como não demonstrou, nos autos, que os serviços foram executados nessa modalidade, a autoridade julgadora de primeira instância excluiu, do débito, todos os levantamentos relacionados a esse tipo de serviço, mantendo apenas levantamentos relativos aos contratos de empreitada na construção civil.

De fato, entendo que, como bem observado pela autoridade julgadora no acórdão recorrido, a retenção nos casos de serviços de construção civil é a regra geral, a qual só pode ser afastada face à comprovada existência de empreitada total, o que não ocorreu no caso presente.

O art. 169, da IN 03/2005, vigente à época da ocorrência do fato gerador, estabelece que a prestação de serviços 31, da Lei 8.212/91:

Art. 169. Na construção civil, sujeita-se à retenção de que trata o art. 140, observado o disposto no art. 172: (Revogado pela Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009)

I - a prestação de serviços mediante contrato de empreitada parcial, conforme definição contida na alínea "b" do inciso XXVIII, do art. 413

No mesmo sentido, a IN 971/2009, vigente à época do lançamento, determina

Art. 78. *A empresa é responsável:*

(...)

VI - pela retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, e pelo recolhimento do valor retido em nome da empresa contratada, conforme disposto nos arts. 112 a 150;

(...)

Art. 112. *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 11% (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. 79 e no art. 145*

(...)

Art. 116. *Empreitada é a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido.*

(...)

Art. 117. *Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, observado o disposto no art. 149, os serviços de:*

(...)

III - construção civil, que envolvam a construção, a demolição, a reforma ou o acréscimo de edificações ou de qualquer benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo ou obras complementares que se integrem a esse conjunto, tais como a reparação de jardins ou de passeios, a colocação de grades ou de instrumentos de recreação, de urbanização ou de sinalização de rodovias ou de vias públicas;

(...)

Art. 142. *Na construção civil, sujeita-se à retenção de que trata o art. 112, observado o disposto no art. 145:*

I - a prestação de serviços mediante contrato de empreitada parcial, conforme definição contida na alínea "b" do inciso XXVII do art. 322;

Portanto, entendo que, nos serviços de construção civil, como é o caso dos levantamentos remanescentes, os serviços de empreitada, mesmo que não haja cessão de mão-de-obra, também estão sujeitos à retenção de que trata o art. 31, da Lei 8.212/91.

O referido dispositivo legal, estabelece que:

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 retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

(...)

*§3 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.** (Parágrafo renumerado e alterado pela Lei nº 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;

II - vigilância e segurança;

III - empreitada de mão-de-obra;

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (grifei)

Dessa forma, a empreitada de mão de obra também está sujeita à retenção, por determinação legal.

E o Decreto 3.048/99, cumprindo o seu papel regulamentador, dispõe, em seu art. 219 que:

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. (Nova redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

§ 1º (...)

*§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes **serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:***

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - construção civil;

IV - serviços rurais;

(...)

§ 3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra. (grifei).

Nesse sentido, os serviços de construção civil, mesmo quando contratados por empreitada, estão sujeitos ao instituto da retenção.

E o agente fiscal, ao constatar que a empresa tomou serviço de obra de construção civil e deixou de reter e recolher 11% sobre o valor dos serviços constantes das notas fiscais emitidas pelas prestadoras, lavrou corretamente o presente AI, em observância ao disposto no § 5º do art. 33, da Lei 8.212/1991:

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.

A recorrente alega que foi presumida, a partir unicamente das informações constantes do Livro Razão relativas aos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, a ocorrência da cessão de mão de obra no tocante a serviços de construção civil.

Todavia, a fiscalização deixa claro que os serviços foram identificados, inicialmente, nos registros contábeis e, depois, foram confirmados por meio da documentação apresentada pela própria empresa.

Os históricos constantes das cópias do Livro Razão, juntadas aos autos pela fiscalização (fls. 399), não deixam dúvidas quanto à natureza da prestação de serviços, nos casos de obra de construção civil.

A fiscalização ainda juntou cópias das notas fiscais de prestação de serviços de reforma de imóveis (fls. 534), deixando claro o tipo de serviço prestado.

E como, reitera-se, nos casos de construção civil com empreitada parcial a retenção é obrigatória, com ou sem cessão de mão-de-obra, por que assim determinam os normativos legais que tratam da matéria, entendo que restou comprovada a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária .

Da mesma forma, em ação fiscal na empresa tomadora de serviços por empreitada ou mesmo por cessão de mão de obra, não há a obrigatoriedade de a fiscalização “**elencar os nomes dos obreiros cedidos**” para a contratante, como entendeu de forma equivocada a recorrente.

Basta a comprovação de que houve a prestação de serviços nos moldes acima descritos para que fique configurada a obrigatoriedade da empresa tomadora reter e recolher 11% sobre o valor dos serviços constantes das notas fiscais emitidas pela prestadora.

A título de esclarecimento, relacionar os obreiros cedidos é uma obrigação da empresa contratada, que deverá elaborar folhas de pagamento específicas, bem como GFIPs para cada tomador dos serviços.

Dessa forma, constata-se que o AI foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente autuante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Autuação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura do AI e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à autuada.

Nesse sentido e,

Considerando tudo mais que dos autos consta

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

É como voto

Bernadete de Oliveira Barrostfd yutuyt - Relatora

Voto Vencedor

Não obstante o entendimento manifestado pela i. Relatora, peço vênia para divergir pelos motivos abaixo consignados.

Manifesta a Relatora que a legislação de regência entende, segundo sua dicção, que o art. 31, da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98, obriga diretamente o contratante dos serviços com cessão de mão de obra ou empreitada a efetuar a retenção, *verbis*:

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 retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

(...)

§3 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. (Parágrafo renumerado e alterado pela Lei nº 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;

II - vigilância e segurança;

III - empreitada de mão-de-obra;

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (grifei)

Nesse sentido, conclui a i. Conselheira que os serviços de construção civil, mesmo quando contratados por empreitada, estão sujeitos ao instituto da retenção.

Ocorre, contudo, que compete ao Fisco demonstrar a caracterização da cessão de mão de obra 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 no inciso III do § 2º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social (RPS) e no art. 146 da Instrução Normativa (IN) SRP nº 03, de 14 de julho de 2005.

Extrai-se do Relatório Fiscal e demais documentos acostados aos autos que o Fisco pautou-se exclusivamente em dados financeiros, deixando de configurar os elementos ou pressupostos da cessão de mão de obra, conforme previsão no §3º do artigo 31 da Lei

8.212/1991, tais como: se os trabalhadores estavam ou não a disposição da Recorrente; se o serviço foi realizado de forma contínua ou não; dentre outros.

Depreende-se que o simples fato de haver emissão de nota fiscal ou fatura relacionada à construção civil, acompanhada de seus respectivos contratos de execução, isso, por si só, não tem o condão de caracterizar que os trabalhadores estavam a disposição da Recorrente, ainda mais que tais contratos apontavam que o serviço seria realizado mediante “empreitada integral”.

Nesse mesmo sentido, os precedentes encampados pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) delineiam a concepção do que se deve ter da expressão “**colocação à disposição**”, prevista no §3º do artigo 31 da Lei 8.212/1991, que consiste em colocar os trabalhadores submetidos ao poder de comando da contratante (no caso em tela a Recorrente) – tais como o comando técnico, gerencial ou qualquer outro poder de comando –, fato este não evidenciado no presente processo (Recurso Especial nº 499.955/RS e Recurso Especial nº 488.027/SC).

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS (LEI 9.711/88). EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. NATUREZA DAS ATIVIDADES. CESSÃO DE MÃODEOBRA NÃO CARACTERIZADA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. O cedente de mãodeobra (substituído tributário) é parte legítima para questionar a aplicação do novo regime da contribuição previdenciária sobre a folha de salários porque é contribuinte de fato, suportando o ônus financeiro do tributo.

2. Se o acórdão recorrido entendeu estar suficientemente comprovada a natureza jurídica das atividades desenvolvidas pela empresa, não é possível analisarse o argumento acerca da necessidade de dilação probatória e conseqüente inadequação da via mandamental. O enfrentamento de tal questão enseja o revolvimento do conteúdo fático-probatório dos autos, providência vedada pela Súmula 7/STJ.

3. Não se configura a cessão de mãodeobra se ausentes os requisitos de colocação de empregados à disposição do contratante (submetidos ao poder de comando desse) e de execução das atividades no estabelecimento comercial do tomador de serviços ou de terceiros (art. 31, § 3º, da Lei 8.212/91). (g.n.)

4. Recurso especial a que se nega provimento. (STJ, REsp 499.955/RS, Rel. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Julgado:

01/06/2004)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS (LEI 9.711/88). EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. NATUREZA DAS ATIVIDADES. CESSÃO DE

MÃODEOBRA NÃO CARACTERIZADA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. *A ausência de debate, na instância recorrida, dos dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai a incidência da Súmula 282 do STF.*

2. *Para efeitos do art. 31 da Lei 8.212/91, considerase cessão de mãodeobra a colocação de empregados à disposição do contratante (submetidos ao poder de comando desse), para execução das atividades no estabelecimento do tomador de serviços ou de terceiros. (g.n.)*

3. *Não há, assim, cessão de mãodeobra ao Município na atividade de limpeza e coleta de lixo em via pública, realizada pela própria empresa contratada, que, inclusive, fornece os equipamentos para tanto necessários.*

4. *Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. (STJ, REsp 488.027/SC)*

Por sua vez, a meu ver, nem mesmo a simples indicação de que o serviço está relacionado como prestado mediante cessão de mão de obra, seja pela Lei, seja pelo Decreto (no caso em tela o inciso III do § 2º do artigo 219 do Decreto 3.048/1999), retira 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 presença da cessão de mão de obra na prestação dos serviços de construção civil. Ademais, no presente caso, havia a previsão contratual de que os serviços seriam executados mediante “empregada integral”.

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.

Com isso, percebe-se que o Fisco deixou de fundamentar a caracterização da cessão de mão de obra no Relatório Fiscal, acompanhado de seus anexos, e nas oportunidades concedidas pelo órgão julgador no âmbito administrativo, eis que nestes documentos não há as circunstâncias de fato e de direito que justifiquem a imposição fiscal, de modo a garantir ao sujeito passivo o pleno exercício de seu direito de defesa, dando-lhe ciência daquilo que se deve defender. Essa falta de caracterização da cessão de mão de obra decorre dos seguintes pressupostos fáticos:

1. não houve a demonstração de que os trabalhadores foram colocados à disposição da Recorrente (contratante), para a realização de serviços contínuos de construção civil;

2. não houve a elucidação de que os serviços de construção civil não foram executados mediante empreitada total. Este fato foi evidenciado por esta Corte Administrativa (CARF), em duas oportunidades, que converteu os julgamentos em diligências, entretanto não ocorreu o saneamento dessa questão de fato pelo Fisco, que foi: **se os serviços de construção civil foram realizados mediante empreitada total ou não**. Asseverese que a hipótese da empreitada total não é considerada cessão de mão de obra e, por consectário lógico, não está sujeita à retenção de 11% na contratação dos serviços de construção civil, conforme a regra do art. 220, §1º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

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 histórico financeiro da empresa. 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, mas resultar de fatos concretos encontrados durante a auditoria fiscal e aplicação da legislação pertinente.

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.

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 10247829, Sessão de 16/08/2006) (g.n.)

DISPOSITIVO

Portanto, voto no sentido de **CONHECER** do recurso, para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO.**

Manoel Coelho Arruda Júnior