



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

Processo nº 14485.000507/2007-57
Recurso nº 511.118 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **2401-01.713 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de março de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes ORGANIZAÇÃO SANTAMARENSE DE EDUCAÇÃO E CULTURA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/1999 a 28/02/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. RETENÇÃO DE 11%. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento, é entendimento deste Colegiado a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, ressalvados entendimentos pessoais dos julgadores a propósito da importância ou não da antecipação de pagamento para efeito da aplicação do instituto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 28/02/2006

PREVIDENCIÁRIO. RETENÇÃO 11%. INEXISTÊNCIA COMPROVAÇÃO CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. NULIDADE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL.

Somente na hipótese em que restar devidamente comprovada pela autoridade lançadora à prestação dos serviços mediante cessão de mão-de-obra, será devida pela empresa contratante a retenção de 11% de que trata o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, devendo o fiscal autuante demonstrar de maneira pormenorizada/individualizada os serviços executados com o respectivo enquadramento nos casos previstos no rol constante do artigo 219, § 2º, do

Decreto nº 3.048/99, sob pena de nulidade do lançamento por vício material, em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; II) por maioria de votos: a) declarar a decadência até a competência 06/2002. Vencidos os conselheiros Kleber Ferreira de Araújo (relator) e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que votaram por declarar a decadência até a competência 12/2001. b) dar provimento parcial para excluir por nulidade, em virtude da ocorrência de vício material, os lançamentos referentes as prestações de serviço em que consta apresentação dos respectivos contratos, remanescendo os lançamentos referentes as prestações de serviços nas quais o contribuinte não apresentou os respectivos contratos. Vencidos os conselheiros Kleber Ferreira de Araújo (relator) e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que votaram por rejeitar a nulidade. Designado para redigir o voto vencedor o(a) Conselheiro(a) Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo – Relator

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Redator Designado

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Cleuza Vieira de Souza, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário, fls. 970/987, interposto pela empresa acima epigrafada contra decisão da DRJ São Paulo I, fls. 927/966, a qual declarou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD n. 37.111.712-7, posteriormente cadastrada na RFB sob o número de processo constante no cabeçalho.

Houve também a interposição de recurso de ofício em razão da DRJ haver reconhecido a decadência parcial do crédito que ficou reduzido de R\$ 13.484.549,66 para R\$ 10.538.155,24.

O crédito em questão contempla o período de 02/1999 a 02/2006 e decorreu da falta de retenção pela notificada do valor correspondente a 11% do valor das notas fiscais/faturas de serviços que lhes foram prestados mediante cessão de mão-de-obra, nos termos do Relatório da Auditoria, fls. 288/291.

A recorrente, argumenta, em apertada síntese, que:

a) o prazo decadencial deve ser aferido com esteio na norma do § 4. do art. 150 do CTN, posto que no caso tem-se lançamento por homologação. Nesse sentido devem ser excluídas todas as competências anteriores a 07/2002;

b) nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007, todo o lançamento está decadente, uma vez que o prazo que medeia a protocolização da defesa e a ciência da decisão recorrida superou 360 dias;

c) o lançamento é nulo pois falta-lhe o requisito da precisão, na medida em que o Fisco não demonstrou a existência da execução de serviços por cessão de mão-de-obra, que é requisito obrigatório para exigência da retenção previdenciária;

d) a legislação afastava a obrigatoriedade da retenção para os serviços prestados por empresas de profissão regulamentada, como é o caso da Clinefro S/C LTDA, COPS MED SC LTDA e VISSA S/C LTDA, que prestam serviços de radiologia, anestesia entre outros serviços médicos, como ficou claro na diligência realizada;

e) o Fisco, em sede de diligência fiscal, não conseguiu demonstrar a ocorrência de cessão de mão-de-obra nos serviços prestados, tampouco a impossibilidade de dispensa da retenção.

Ao final, requer a declaração de insubsistência do lançamento ou, alternativamente, a contagem do prazo decadencial pela norma do § 4. do art. 150 do CTN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

O recurso de ofício atende aos pressupostos de admissibilidade, posto que o valor exonerado supera o valor mínimo fixado pela Portaria MF n.º 03, de 03/01/2008¹.

O recurso voluntário, por sua vez, merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

No mérito o recurso de ofício não merece provimento, uma vez que é inconteste a aplicação da Súmula Vinculante n. 08 ao caso sob julgamento, devendo-se aplicar o prazo decadencial quinquenal previsto no CTN.

O sujeito passivo, no entanto, diverge da DRJ quanto a norma utilizada para aferição do referido prazo. Afirma, que se estando diante de lançamento por homologação, dever-se-ia aplicar a norma do § 4.º do art. 150 do CTN.

Não posso concordar com a recorrente. Para a contagem do lapso de tempo, a jurisprudência vem lançando mão do art. 150, § 4.º, para os casos em que há antecipação do pagamento (mesmo que parcial) e do art. 173, I, para as situações em que não ocorreu pagamento antecipado. É o que se observa da ementa abaixo reproduzida:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

¹ Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Parágrafo único. O valor da exoneração de que trata o caput deverá ser verificado por processo.

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). 5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001. 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo. 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Resp 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, Dje 18/09/2009).

Considerando-se que esse REsp foi submetido ao Colegiado pelo regime da Lei nº 11.672/08, que introduziu o art. 543-C do CPC (Lei dos Recursos Repetitivos), deve-se observar a previsão do art. 62-A do Regimento Interno do CARF², aprovado pela Portaria MF n. 256/2009, com alterações introduzidas pela Port. MF nº 586/2010, devendo assim esse entendimento do STJ ser seguido nos julgamentos realizados nesse Tribunal Administrativo.

² Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Verifica-se no presente caso que inexistiu antecipação de pagamento relativo à obrigação de reter a contribuição das faturas de prestação de serviço, fato que desloca a contagem do prazo decadencial para o inciso I do art. 173,

Em sintonia com o entendimento firmado no julgado do Egrégio STJ, o marco inicial para a contagem do prazo decadencial deve ser fixado como sendo o primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência do fato imponible, que na presente situação é o mês da emissão da nota fiscal de prestação de serviços.

Considerando-se que a ciência do lançamento deu-se em 31/07/2007 e o período do crédito é de 02/1999 a 02/2006, concluo que a decadência deve ser reconhecida até a competência 12/2001.

Note-se que utilizando-se desse critério, acabamos por divergir também do órgão recorrido, uma vez que aquele reconheceu a decadência apenas até a competência 11/2001, por entender que, para a competência 12, o exercício seguinte seria o do vencimento da obrigação de recolher e não do fato imponible.

Quanto à declaração de decadência com esteio no art. 24 da Lei n. 11.457/2007 não devo concordar com a notificada. Eis a dicção do citado preceptivo:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Embora o legislador tenha fixado o referido prazo, nenhuma sanção foi imposta pelo seu não cumprimento, daí que não se pode admitir a desoneração do crédito sem que haja uma lei que imponha tal gravame a Fazenda Pública, posto que somente a lei pode versar sobre extinção do crédito tributário, nos termos do art. 97, VI, do CTN:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(...)

Não devo concordar com a tese da nulidade do lançamento em razão da falta de caracterização pelo fisco da prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra. Nos termos do relato do Fisco a notificada, que tem dentre as suas atividades a prestação de serviços médico-hospitalares, contratava sociedades civis prestadoras de serviços médicos para execução de serviços nas dependências da tomadora.

Esses prestadores de serviço foram identificados pela Auditoria mediante análise dos contratos de prestação de serviço, que previam que os serviços seriam prestados em hospitais, centros médicos ou locais estabelecidos pelo contratante. Para corroborar suas afirmações o Fisco acostou cópias de contratos, além de notas fiscais de prestação de serviço.

Foi acostada pelo fisco planilha, fls. 292/293, onde discrimina cada um dos prestadores envolvidos no lançamento, indicando o contrato e o tipo de serviço prestado.

Nos termos do § 3. do art. 31 da Lei n. 8.212/1991, que abaixo transcreverei não tenho dúvidas que na espécie estavam presentes os requisitos caracterizadores da cessão de mão-de-obra, senão vejamos:

Art. 31. (..)

§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 nº 9.711, de 20.11.98)

A realização de serviços contínuos é inquestionável, uma vez que sendo a contratante uma empresa do ramo médico, a prestação de serviços nessa área é uma necessidade contínua da contratante. Os autos também demonstram a ocorrência de colocação de trabalhadores à disposição da contratante em locais por ela indicados, como se pode observar dos contratos colacionados.

Assim, verifico que houve sim a execução de serviços mediante cessão de mão-de-obra e que tal fato foi amplamente demonstrado pelo fisco, a exceção dos contratos que não foram disponibilizados pela empresa fiscalizada. Para esses casos, entendo, que a recorrente ao deixar de cumprir sua obrigação de colaborar com o Fisco, deve suportar a inversão do ônus da prova, devendo demonstrar pontualmente a inexistência da cessão de mão-de-obra. Ocorre que a empresa não conseguiu se desvencilhar desse encargo, devendo prevalecer a presunção de veracidade do ato administrativo.

Também afasto a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa uma vez que o fisco trouxe ao processo todos os elementos necessários para que o sujeito passivo pudesse manifestar o seu inconformismo com amplitude.

No que diz respeito a suposta hipótese de dispensa de retenção pelo fato de haver empresas contratadas que prestavam serviços de profissão regulamentada unicamente pelos seus sócios, é tese também que merece o meu desprezo.

A Instrução Normativa SRP n. 03/2005, que trazia disposição semelhante aos normativos que lhe antecederam, previa hipóteses de dispensa de retenção, dentre as quais destaca-se aquela relativa a prestação de serviço em atividade relativa a profissão regulamentada por legislação federal. Eis o texto:

Art. 148. A contratante fica dispensada de efetuar a retenção e a contratada de registrar o destaque da retenção na nota fiscal, na fatura ou no recibo, quando:

(...)

III - a contratação envolver somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do art. 146, desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou outros contribuintes individuais.

§2º Para comprovação dos requisitos previstos no inciso III do caput, a contratada apresentará à tomadora declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, de que o serviço foi prestado por sócio da empresa, no exercício de profissão regulamentada, ou, se for o caso, profissional da área de treinamento e ensino, e sem o concurso de empregados ou contribuintes individuais ou consignará o fato na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

A recorrente não conseguiu comprovar os requisitos do inciso III, mediante a documentação cita da no § 2º. Nesse sentido, a mera alegação sem as provas não merece acatamento. Além de que, em sede de diligência fiscal, a Auditoria demonstrou que para as empresas prestadoras COPSMED e VISSA as afirmações da recorrente estão dissociadas da realidade, senão vejamos:

7. Em relação às alegações da empresa impugnante COPSMED, no processo relativo à NFLD 37.111.705-4, o qual refere-se ao mesmo serviço prestado no período da solidariedade, temos:

Quanto às pessoas que executam os serviços, a impugnante alega que seu sócio médico presta serviços à contratante, porém mostra, claramente, que além deste sócio outras pessoas participam da prestação como já citado acima: mais 2 médicos, profissionais liberais, - que prestam serviços à impugnante. No mais, além dos médicos, os serviços aventados eram auxiliados por 1 (um) ou 4 (quatro)

auxiliares, esses sim, funcionários da empresa ora impugnante.

Portanto a própria impugnante afirma que, na prestação de serviços, são também utilizados médicos, profissionais liberais, que prestam serviços à impugnante, e inclusive 1 (um) ou 4 (quatro) auxiliares, esses sim, funcionários da empresa impugnante. Assim sendo, não cabe a alegação de que os serviços foram prestados exclusivamente por sócios da empresa prestadora dos serviços.

8. Em relação às alegações da empresa impugnante VISSA, no processo relativo à NFLD 37.111.706-2 que se refere ao mesmo serviço prestado no período da solidariedade, não foi apresentado, em momento algum, qualquer documento, que comprove a afirmação de que os serviços foram executados pelos sócios médicos da prestadora de serviços, não sendo anexado ao processo qualquer elemento de prova neste sentido. Também a própria tomadora de serviços (OSEC) nunca apresentou qualquer elemento que comprovasse as afirmações efetuadas pela impugnante.

Diante dessas considerações, tenho que concordar com a DRJ quando afastou a tese da dispensa de retenção.

Assim, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, ao reconhecer a decadência até a competência 12/2001, afastando as demais preliminares suscitadas.

Kleber Ferreira de Araújo

Voto Vencedor

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira,

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões de decidir do ilustre Conselheiro Relator, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador, como passaremos a demonstrar.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Preliminarmente, vindica a contribuinte seja acolhida a decadência de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em detrimento do prazo decenal insculpido no art. 45 da Lei nº 8.212/91, por considerá-lo inconstitucional, restando maculada a exigência cujo fato gerador tenha ocorrido fora do prazo encimado, hipótese que se amolda ao presente caso. O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

“Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]”

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

“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;

[...]”

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

“Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

“Súmula nº 08: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Afora entendimento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62-A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro prescinde da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C,

DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS

PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial

quinqüenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento nas contribuições previdenciárias, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

No caso vertente, inexistem nos autos comprovantes e/ou informações de recolhimentos relativos aos fatos geradores das contribuições previdenciárias ora lançadas. No entanto, tratando-se de Retenção de 11% incidente sobre a Nota Fiscal ou Fatura de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, inscrita no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, onde os tributos exigidos dizem respeito a empregados de outro contribuinte (empresa prestadora de serviços), a jurisprudência administrativa vem entendendo pela existência de antecipação de pagamentos, em face da folha normal da pessoa jurídica executora dos serviços, mormente quando a autoridade lançadora nada diz a respeito.

Com efeito, o ilustre Conselheiro Elias Sampaio Freire se manifestou com muita propriedade a respeito da matéria, nos autos do processo nº 18108.002386/2007-36, de onde peço vênha para transcrever e adotar como razões de decidir o seguinte excerto do voto condutor do Acórdão, *in verbis*:

“[...]

No presente caso, como bem salientou a relatora, o contribuinte está sendo tributado em decorrência de não ter efetuado o regular recolhimento das contribuições que deveriam ter sido retidas do contratado, previsto no art. 31 da Lei nº 8212/91, in verbis:

“[...]”

Sobre esta questão há de se fazer distinção entre duas situações. A primeira diz situação diz respeito às hipóteses nas quais a empresa contratante efetua a retenção da empresa contratada e não recolhe estes valores aos cofres públicos. Sobre esta hipótese já se manifestou o STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC (REsp 1131047 / MA, sendo relator o ministro Teori Albino Zavascki), no sentido de que a empresa contratante é responsável, com exclusividade, pelo recolhimento da contribuição previdenciária por ela retida do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, afastada, em relação ao montante retido, a responsabilidade supletiva da empresa prestadora, cedente de mão-de-obra, assim ementado:

[...]

A segunda situação, que é a dos autos, diz respeito à hipótese na qual o fisco tributa a empresa contratante em virtude de esta empresa não ter efetuado a regular retenção nas notas fiscais ou faturas da empresa contratada.

Sobre a natureza jurídica da retenção de 11% incidente sobre as notas fiscais ou faturas de prestação de serviços o STJ proferiu o seguinte entendimento em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC (REsp 1036375 / SP, sendo relator o ministro Luiz Fux):

$$[\dots]$$

Este intróito se fez necessário para demonstrar as razões pelas quais ousou divergir da ilustre conselheira relatora no que diz respeito à aplicação da regra a ser utilizada para definir o termo inicial do prazo decadencial, ao afirmar que: “No lançamento ora em análise, identificamos a cobrança de contribuição sobre valores não descontados pela tomadora de serviços à título de retenção , portanto não há de se falar em recolhimento antecipado para aplicação do art. 150, § 4º, devendo a decadência ser aplicada pelo disposto no art. 173 do CTN.”

No caso de tributo lançado por homologação, quando não há pagamento antecipado, ou há a ocorrência de fraude, dolo ou simulação, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional).

A minha divergência diz respeito especificamente ao que se considera como pagamento antecipado ou não para fins de enquadramento na regra prevista no art. 150, § 4º do CTN.

Inicialmente ressalto que no presente caso a empresa contratante não efetuou a regular retenção nas notas fiscais ou faturas da empresa contratada.

O crédito tributário foi lançado na forma preconizada no art. 33, § 5º da Lei n.º 8.212/91, in verbis:

“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”

Ou seja, o sujeito passivo passou a suportar o ônus de não ter realizado a retenção que era obrigada a realizar na condição

de substituto tributário, passando a ficar diretamente responsável pela retenção que deixou de realizar e, consequentemente, pelo recolhimento do tributo devido.

Para fins de averiguação da antecipação de pagamento, as contribuições previdenciárias a cargo da empresa na condição de responsável direto devam ser apreciadas como um todo.

Os documentos constantes nos autos impossibilitam concluir acerca da ausência de antecipação de pagamento de contribuições previdenciárias por parte do sujeito passivo.

A regra do art. 150, § 4º, do CTN trata-se de regra específica a ser aplicada a tributo sujeito ao lançamento por homologação, que prefere à regra geral prevista no art. 173, I do CTN.

Ou seja, para que se aplique a regra do art. 173, I do CTN, em detrimento a regra do art. 150, § 4º, deve o fisco comprovar a ocorrência de uma das seguintes situações: (i) ocorrência de dolo, fraude ou simulação; ou (ii) que não houve antecipação do pagamento. O que não ocorreu no presente caso. [...]”

Observe-se, que o presente lançamento encontra perfeita consonância com o caso contemplado no voto acima transcrito. Assim, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de acolher o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, na forma do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Na hipótese dos autos, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em **31/07/2007**, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da notificação, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de **02/1999** a **06/2002**, os quais encontram-se fora do prazo decadencial inscrito no dispositivo legal supra, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

MÉRITO – DA DEMONSTRAÇÃO DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA

Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que o presente lançamento diz respeito às contribuições sociais devidas pela empresa ao INSS, incidentes sobre o valor total da Nota Fiscal ou Fatura de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212/91.

Em sua peça recursal, em síntese, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve parte substancial da exigência fiscal, aduzindo para tanto que a autoridade lançadora não logrou comprovar que os serviços prestados pelas empresas contratadas se fizeram mediante cessão de mão-de-obra, na forma que a legislação previdenciária e a jurisprudência exigem.

Em outra via, a autoridade julgadora de primeira instância, corroborando a pretensão fiscal, sustentou que os serviços, de fato, foram prestados mediante cessão de mão-de-obra, sobretudo em razão de sua natureza, não se cogitando na improcedência do feito, mormente quando, em alguns casos, a contribuinte sequer apresentou a documentação exigida pela fiscalização, capaz de oferecer plena condições ao regular desenvolvimento da atividade fiscal.

Não obstante as razões de fato e de direito ofertadas pelo julgador recorrido em defesa da manutenção do lançamento, ousou divergir, em parte, de seu entendimento, por vislumbrar na hipótese vertente questões meritórias, as quais sustentam o pleito da contribuinte, como passaremos a demonstrar.

Com efeito, o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, determina que as empresas tomadoras de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, por substituição tributária, deverão reter 11% da nota fiscal ou fatura do serviço, a título de contribuição previdenciária, como segue:

“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.”

Por sua vez, o § 3º do dispositivo legal encimado, traz em seu bojo a definição de **cessão de mão-de-obra**, para efeito do perfeito enquadramento dos casos concretos à norma supratranscrita, ou seja, subsunção da norma ao fato, *in verbis*:

“§ 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.”

Ao regulamentar a matéria, o Decreto nº 3.048/99, em seu artigo 219 e parágrafos, reiterou os preceitos legais acima esposados, trazendo ainda, a exemplo do § 4º, do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, rol taxativo dos serviços a serem enquadrados como cessão de mão-de-obra, nos seguintes termos:

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216.

§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

§ 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;*
- V - serviços rurais;*
- V - digitação e preparação de dados para processamento;*
- VI - acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;*
- VII - cobrança;*
- VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos;*
- IX - copa e hotelaria;*
- X - corte e ligação de serviços públicos;*
- XI - distribuição;*
- XII - treinamento e ensino;*
- XIII - entrega de contas e documentos;*
- XIV - ligação e leitura de medidores;*
- XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;*
- XVI - montagem;*
- XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;*
- XVIII - operação de pedágio e de terminais de transporte;*
- XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão; (Redação alterada pelo Decreto nº 4.729, de 09/06/03)*

ORIGINAL - XIX - operação de transporte de cargas e passageiros;

- XX - portaria, recepção e ascensorista;*
- XXI - recepção, triagem e movimentação de materiais;*
- XXII - promoção de vendas e eventos;*
- XXIII - secretaria e expediente;*
- XXIV - saúde; e*
- XXV - telefonia, inclusive telemarketing.*

§ 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. [...]”

Conforme se extrai dos dispositivos legais retro, tratando-se de serviços **efetivamente/comprovadamente** prestados mediante cessão de mão-de-obra, estará sujeito à retenção de 11% inserida no artigo 31 da Lei nº 8.212/91.

Frise-se, porém, que o entendimento majoritário levado a efeito neste Egrégio Colegiado, bem como nas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ's é no sentido de que não basta que a autoridade lançadora informe o serviço prestado, enquadrando-o no rol acima mencionado. Deverá, ainda, comprovar mediante documentação hábil e idônea a ocorrência do fato gerador do tributo, *in casu*, a execução do serviço mediante cessão de mão-de-obra, exceto nos casos em que o contribuinte não ofertou os contratos e/ou outros documentos solicitados pela fiscalização, hipótese em que o Fiscal autuante poderá presumir tal situação a partir de outros elementos colocados à disposição do Fisco (Notas Fiscais, p. ex.), ou quando a retenção de 11% já se encontra destacada na própria nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Cumpra esclarecer que referida conduta da fiscalização, em demonstrar cabalmente a ocorrência do fato gerador, com espeque no artigo 142 do CTN, encontra sustentáculo, igualmente, na própria vontade do legislador ordinário que, ao disciplinar a matéria, fez questão de elucidar a conceituação de **cessão de mão-de-obra**, no § 3º, do artigo 31 da Lei nº 8.212/91. Se assim não fosse, bastaria arrolar os serviços que se enquadram como cessão de mão-de-obra, sem conquanto conceituá-lo.

Nesse sentido, não restam dúvidas de que a legislação previdenciária que regulamenta a matéria impõe ao agente lançador que demonstre o enquadramento do serviço prestado no rol taxativo constante dos dispositivos legais supra, comprovando, ainda, terem sido executados mediante cessão de mão-de-obra, sob pena de improcedência do lançamento por ausência de comprovação do fato gerador do tributo.

É o que determina o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

“Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.” (grifamos)

A jurisprudência administrativa é firme e mansa neste sentido, exigindo a devida comprovação da prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, conforme se extrai dos julgados com as seguintes ementas:

“[...]

CERCEAMENTO DE DEFESA - SOLIDARIEDADE CESSÃO - DE- MÃO DE OBRA: Art. 31 da Lei nº 8.212/91. Deve ser anulado o lançamento que resultar em prejuízo para o direito de defesa do sujeito passivo. A existência de cessão de mão de obra deve ser demonstrada, para os serviços prestados, nos moldes previstos do artigo 31, da Lei n.º 8.212/91.

PROCESSO ANULADO.” (5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, Processo nº 37280.002050/2005-55 – Acórdão nº 205-00.772, Sessão de 02/07/2008)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/01/2001

NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. - NULIDADE O relatório fiscal não evidenciou a caracterização da cessão de mão-de-obra conforme previsto na Lei nº 8.212/91, com as modificações introduzidas pelas Leis nºs 9.528/97 e 9.711/98 e art. 219 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito deve discriminar os fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, bem como o período a que se referem, sob pena de cerceamento de defesa. Arts. 37 da Lei n. 8.212/91 e 243, do Regulamento da Previdência Social.

Processo Anulado.” (5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, Processo nº 35948.002737/2005-74 – Acórdão nº 205-00.866, Sessão de 05/08/2008)

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/03/1999 a 31/03/2005

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. RETENÇÃO. SERVIÇO DE VIGILÂNCIA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE SUA OCORRÊNCIA. VICIO MATERIAL.

I - A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra fica obrigada a reter 11% do valor da nota fiscal e recolher a quantia arrecadada ao Fisco.

II - a substituição tributária em foco, consubstanciada no dever de retenção, tem como pressuposto jurídico evidente a utilização de mão-de-obra cedida para execução dos serviços sob análise, e não apenas a mera previsão na legislação tributária previdenciária.

III - Para ter validade, a constituição do crédito previdenciário referente à obrigação de retenção, exige a demonstração e descrição dos serviços analisados, de forma a contrastá-lo com a definição de cessão de mão-de-obra prevista no § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212/91, não bastando sua mera previsão no Regulamento da Previdência Social, ou mesmo na Lei nº8.212/91.

IV - A ausência dessa descrição representa vício material, por não estar demonstrado a ocorrência do fato gerador, conforme precedentes dos Egrégios Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Recurso de Ofício Negado.” (6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, Processo nº 13896.002234/2007-81 – Acórdão nº 206-01.443, Sessão de 08/10/2008)

Na hipótese vertente, no entanto, ao promover o lançamento exigindo o recolhimento da retenção de 11%, o ilustre fiscal autuante, em seu Relatório Fiscal, simplesmente inferiu que a contribuinte contratou diversos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, sem conquanto demonstrar/comprovar de **forma pormenorizada** que foram executados efetivamente através de cessão de mão-de-obra, maculando a exigência fiscal.

A rigor, com o fito de amparar a exigência fiscal, a autoridade lançadora elaborou Planilha, às fls. 292/293, listando basicamente o nome do prestador de serviços, a data da formalização do Contrato e/ou Aditivo, a Nota Fiscal, o respectivo valor e o serviço prestado, olvidando-se que referida planilha, por si só, não tem o condão de comprovar que os serviços foram prestados efetivamente mediante cessão de mão-de-obra, mesmo porque sequer houve um aprofundamento neste sentido.

Aliás, como afirmado alhures, tal conduta somente seria capaz de amparar o lançamento com base no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, nos casos em que a notificada deixou de apresentar documentos, o que somente ocorrera para os levantamentos “C01” (ADIRT – Ass. e Diag. por Imagem em Resson. E Tomogr. S/C Ltda.) e “C12” (MOURÃO BOIGUES Serviços Médicos Ltda.), os quais devem ser mantidos.

Referida omissão afronta de forma flagrante os preceitos contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional que, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, como segue:

“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.”

Repita-se, para que tal procedimento tenha validade e esteja em consonância com a legislação de regência, não é suficiente a alegação genérica da autoridade administrativa de que constatou a existência de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, devendo haver comprovação da execução dos serviços por cessão ou empreitada de mão-de-obra, de maneira individualizada ou por tipo de trabalho desenvolvido pelos prestadores de serviços.

Destarte, os atos administrativos, conforme se depreende do artigo 50 da Lei 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, devem ser motivados, sob pena de nulidade, *in verbis*:

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

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...].”

Consoante se infere dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo. A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal por vício material.

Outro não é o entendimento do ilustre Dr. Manoel Antônio Gadelha Dias, ex-presidente do 1º Conselho de Contribuinte, conforme se extrai do excerto de sua obra “O Vício Formal no Lançamento Tributário”, nos seguintes termos:

“[...]”

O defeito na descrição do fato, por exemplo, não pode caracterizar-se mero vício formal, pois a descrição do fato está intimamente ligada à valoração jurídica do fato jurídico, requisito fundamental do lançamento.

A descrição do fato defeituosa tanto pode configurar nulidade de direito material como de direito processual.

Estaremos diante da primeira situação quando o vício atinge o motivo do ato, ou seja, o seu pressuposto objetivo, que corresponde à ocorrência dos fatos que ensejaram a sua prática.” (Tôrres, Heleno Taveira et al. – coordenação – “Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados – São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 348)

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“ PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO – É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercer, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sendo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade por vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência.” (1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 132.213 – Acórdão nº 101-94049, Sessão de 06/12/2002, unânime)

“LANÇAMENTO – NULIDADE - VÍCIO MATERIAL – DECADÊNCIA - Nulo o lançamento quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, por se tratar de vício de natureza material. Aplicável o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN.” (2ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 138.595 – Acórdão nº 102-47201, Sessão de 10/11/2005)

Repita-se, no caso *sub examine*, relativamente as empresas cujos contratos foram apresentados, com mais razão o fiscal autuante deveria ter explicitado circunstanciadamente os motivos que o levaram a concluir que os serviços foram prestados mediante cessão de mão-de-obra, uma vez que a retenção de 11% do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 somente será devida quando cabalmente comprovada a forma de execução dos serviços, enquadrando-os nas hipóteses contempladas na legislação de regência, não se prestando à validar o lançamento a simples menção de tratar-se de serviços dessa natureza.

Observe-se, por fim, que o Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicar, resumidamente, como procedeu à fiscalização na constituição do crédito previdenciário, devendo, dessa forma, ser claro e preciso relativamente aos procedimentos adotados pelo fisco ao promover o lançamento, concedendo ao contribuinte conhecimento pleno dos motivos ensejadores da notificação, possibilitando-lhe o amplo direito de defesa e contraditório.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examine* parcialmente em desacordo com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, acolher a preliminar de decadência até a competência **06/2002** e,

Processo nº 14485.000507/2007-57
Acórdão n.º **2401-01.713**

S2-C4T1
Fl. 1.022

no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para excluir da notificação os levantamentos em que houve apresentação dos Contratos de Prestação de Serviços, mantendo, por conseguinte, aqueles que a contribuinte não ofertou à fiscalização os respectivos Contratos, na forma da planilha de fls. 292/293, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.