

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

Processo nº 17460.000412/2007-18
Recurso nº 171.562 Voluntário
Acórdão nº 2402-00.876 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de junho de 2010
Matéria RETENÇÃO EM CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
Recorrente ASSOCIAÇÃO ATLÉTICA FERROVIÁRIA DE BOTUCATU
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2000 a 31/12/2004

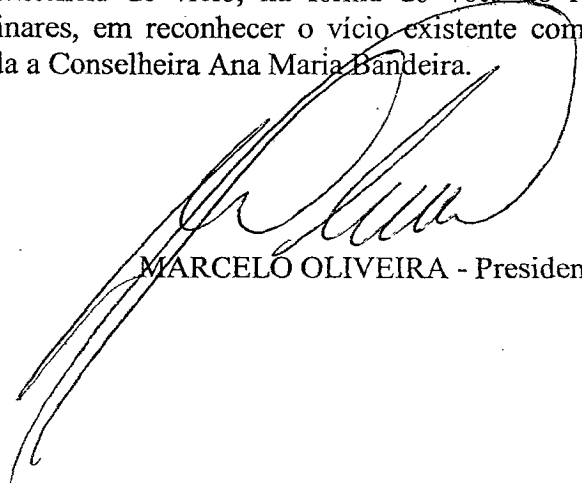
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NFLD. AUSÊNCIA RETENÇÃO. DESCRIÇÃO DEFICIENTE DO FATO GERADOR. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

I - Os lançamentos decorrentes do dever de retenção previsto no art. 31 da Lei nº 8.212/91, somente tem lugar quando demonstrada a ocorrência da cessão de mão-de-obra na execução dos serviços contratados; II - Representa vício material à descrição deficiente do fato gerador que justifica a imposição fiscal levada a efeito pela autoridade lançadora.

PROCESSO ANULADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por unanimidade de votos, nas preliminares, em anular o lançamento pela existência de vício, na forma do voto do relator. II) Por maioria de votos: a) nas preliminares, em reconhecer o vício existente como material, na forma do voto do relator. Vencida a Conselheira Ana Maria Bandeira.



MARCELO OLIVEIRA - Presidente



ROGÉRIO DE LELLIS PINTO – Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Marcelo Oliveira, Ana Maria Bandeira, Rogério de Lellis Pinto, Lourenço Ferreira do Prado e Ronaldo de Lima Macedo.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela ASSOCIAÇÃO ATLÉTICA FERROVIÁRIA DE BOTUCATU, contra decisão exarada pela 9ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Ribeirão Preto-SP, a qual julgou procedente a presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD, lavrada em razão da ausência de retenção de 11% em pagamentos efetuados por serviços supostamente executados mediante cessão de mão-de-obra.

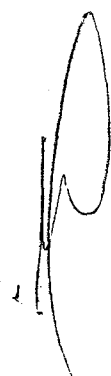
A Recorrente sustenta que a fundamentação da sua autuação seria em razão de responsabilidade solidária, decorrente da falta de comprovação de que a empresa prestadora de serviços teria recolhido seus próprios tributos, quando na verdade sua responsabilidade seria subsidiária, onde caberia a fiscalização demonstrar primeiro que o contribuinte de direito não teria recolhido suas contribuições, para somente depois exigir de si o tributo.

Sustenta que a prestadora deveria ser intimada a comprovar seus recolhimentos, e encerra requerendo o provimento do seu recurso.

Sem contra-razões me vieram os autos.

Eis o necessário ao julgamento.

É o relatório. *ℓ*



Voto

Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

Inicialmente insta ressaltar que a presente NFLD, traz como objeto, contribuições previdenciárias atinentes a retenção de 11% dos valores pagos por serviços executados mediante cessão de mão-de-obra.

O Dever de retenção está atualmente previsto no art. 31 da Lei nº 8.212/91, o qual determina que o contratante de serviços que necessite de mão-de-obra cedida para ser executado, fica obrigado a reter 11% do valor da nota fiscal ou fatura e recolhê-la ao Fisco no prazo oportuno. Essa obrigação, aliás, já foi declarada legítima e correta pelo Egrégio STJ, como se pode observar do **AgRg no REsp 764243 / MG**, não nos competindo adentrar em tal discussão, por contraproducente que seria. Sendo assim, havendo contratação de serviços que acompanhem a peculiaridade legal do § 3º do art. 31 da Lei de Custeio, a legitimidade do Recorrente pela retenção é indiscutível.

Contudo, não podemos ignorar que o dever legal da tomadora de serviços em reter 11% do valor pago a empresa prestadora de serviços executados mediante a utilização de cessão de mão-de-obra ou ainda, em alguns casos em empreitada, tem ganhado contornos de extrema dificuldade na sua aplicação prática.

Isso porque a situação fática que vinculará o sujeito passivo à obrigação tributária em comento, se subsume na utilização de serviços que se utilizem de cessão de mão-de-obra para sua necessária e contumaz execução, de forma que somente existirá o dever de retenção nesses estritos limites. Sobre outro prisma, não havendo na execução dos serviços, a utilização de mão-de-obra cedida, seu reflexo óbvio é que não haverá vinculação jurídica entre hipótese fática e aquela descrita na norma como nascedoura do dever tributário, impossibilitando, desse modo, o surgimento de qualquer obrigação que a ela se refira.

Na esteira desse raciocínio, é preciso reconhecer que determinado serviço, para estar sob o alcance do dever de retenção, não lhe basta a previsão nos incisos do § 2º do art. 219 do RPS, ou ainda que seja nos incisos do § 4º. do art. 31 da Lei nº 8.212/91. Em verdade, a obrigação de reter somente terá seu lugar se os serviços analisados acompanharem o **figurino legal da cessão de mão-de-obra**, previsto no § 3º. do art. 31 da Lei do Custeio Previdenciário, vale dizer, somente haverá dever de retenção se o serviço envolver cessão de mão-de-obra, do contrário e fora dessa perspectiva, ainda que haja indicação do regulamento ou da Lei 8212, não haverá obrigação alguma a ser exigida do responsável tributário.

Assim é que, a substituição tributária em foco, consubstanciada no dever de retenção, ao que nos parece, 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.

Oportuno mencionar que o E. STJ, por meio de sua 1ª Turma, já se manifestou nesse sentido, como se observa do aresto abaixo transcrito: 

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 MÃO-DE-OBRA NÃO CARACTERIZADA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Não se configura a cessão de mão-de-obra se ausentes os requisitos de colocação de empregados à disposição do contratante, submetidos ao poder de comando deste (art. 31, § 3º, da Lei 8.212/91). 2. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 758992/RS. Min. Rel. Teori Albino Zavascki, Publicado no DJ dia 22/08/2005, pág. 168)

Da encimada decisão do STJ, vale ainda trazer a colação trecho do voto condutor do Acórdão, cuja relatoria coube ao Eminentíssimo Ministro Teori Albino Zavascki, no seguinte sentido:

Destaca-se que o rol exemplificativo colocado no § 4º. do art. 31 da Lei nº 8.212/91 e o rol do Decreto 3.048/99, devem estar em consonância com as características expostas no §3º, não se mostrando suficiente para a caracterização da cessão de mão-de-obra da Lei n. 8.212/91, a mera realização das atividades elencadas naquele dispositivo.

O destaque é nosso

Sobre outra ótica, a própria Instrução Normativa MPS/SRP n. 03/2005, em seu art. 145 e seguintes, ao tratar da retenção previdenciária, e citar os serviços que podem envolver sua exigência, na esteira do que fora fixado pela Lei n. 8.212/91, claramente condiciona a obrigação de reter a ocorrência da cessão de mão-de-obra, ou seja, a própria norma interna da SRP admite que a retenção somente opera quando os serviços envolverem mão-de-obra cedida, não sendo necessariamente em todos os casos indicados pela legislação.

Vale reafirmar, portanto, que o Órgão Fiscalizador também reconhece que nem todos os serviços indicados na legislação serão executados sempre e em qualquer situação por mão-de-obra cedida, mas podem, eventualmente, ter natureza diversa, e desta forma, estar excluído do alcance da retenção previdenciária.

É o que acontece, por exemplo, com o serviço de vigilância, oportunamente objeto de um dos levantamentos desta NFLD, que uma vez prestado mediante mero monitoramento (o que não há indicativo nesse sentido nos autos), mesmo estando previsto no RPS e na Lei 8.212, não deverá sofrer a retenção (art. 145, parágrafo único da IN 03/2005), o que demonstra claramente que a situação fática deve preponderar sob o rol indicativo das normas previdenciárias atinentes.

Sem embargos, se resta delimitado que a previsão do serviço na legislação previdenciária, não é suficiente para considerá-lo como passível da retenção de que ora tratamos, não podemos aceitar como suficiente a sua mera menção no Relatório Fiscal, sem qualquer preocupação em demonstrar e comprovar a presença dos requisitos da cessão de mão-

de-obra, já que, como vimos, é este o pressuposto jurídico justificador da observância e da exigência do dever de retenção.

Daí é que se tem defendido, já há algum tempo, a necessidade dos agentes do Fisco efetuarem o enquadramento da situação apurada com aquela prevista no § 3º do art. 31, mesmo que a Lei ou o Regulamento a considere textualmente como enquadrada no conceito de cessão de mão-obra. Tal reconhecimento nos leva, a meu sentir, que a autoridade Fiscal deve acautelar-se de explicitar nos autos, de forma contundente, o enquadramento da hipótese fática com a hipótese de incidência, de forma a permitir ao julgador uma melhor visualização e contextualização da situação levantada, e assim julgar com a imparcialidade que lhe compete.

Em verdade, meu entendimento é no sentido de que a fiscalização deve buscar demonstrar, da forma mais circunspecta possível, o enquadramento da hipótese apurada com os serviços previstos na Lei e no Regulamento, descrevendo sua natureza, a sua forma de execução; se existia subordinação entre os funcionários contratados para com a tomadora, qual o local de prestação dos serviços, se os mesmos eram contínuos; se tinha prazo certo para ser executado, juntar aos autos cópias das notas fiscais, bem como do contrato que originou a prestação dos serviços, o que deve fazer é bem verdade, até por observância ao art. 37 da Lei nº 8.212/91, bem como do próprio art. 142 do CTN.

Assim, não basta que a autoridade autuante afirme que os serviços apurados foram executados mediante cessão de mão-de-obra, e ou descreva a legislação que ampara seu entendimento, é necessário que exponha os motivos que formaram a sua convicção, bem como subsidiar os autos com os documentos que comprovam a natureza do serviço (Nota Fiscal, Contrato etc.). Esse, inclusive, é o entendimento da doutrina, que capitaneada pelo mestre Paulo de Barros Carvalho, nos adverte no sentido de que não basta à autoridade lançadora consignar tenuamente o motivo do ato, mas expressar com segurança e decisão o conteúdo da exigência que o devedor deverá cumprir.

No caso *sub exame*, o relatório fiscal de fls. 14/17 apenas cita do dispositivo legal que determina a retenção, e indica as empresas que prestaram os serviços, os quais a fiscalização entendeu tratarem-se de serviços executados por cessão de mão-de-obra. Não obstante o entendimento da douta autoridade lançadora, não restou consignado no procedimento fiscal, qualquer explicitação quanto à forma de prestação dos serviços em questão, sendo informado apenas que não teria ocorrido a retenção, que presumidamente seria obrigatória.

Veja que não há ainda nos autos qualquer documento que possa indiretamente levar a efetiva verificação da natureza do serviço objeto do lançamento, já que não consta sequer Notas Fiscais, contratos, faturas e etc.

Bem vimos que a retenção previdenciária em estudo somente terá lugar quando envolver serviços executados por cessão de mão-de-obra, cuja demonstração cabe, a princípio, ao Fisco. Se não há essa manifestação, sequer podemos verificar a natureza do serviço e reconhecer ou não o acerto do lançamento. Para ter validade, a exigência fiscal em debate deveria vir justificada e contrastada com a norma do 3º. do art. 31, o que não foi observado pela fiscalização, tornando-a frágil e insustentável.

Quanto a natureza do vício a ser declarado, tenho comigo que este é material, uma vez que se trata de não identificar e demonstrar adequadamente a ocorrência do fato gerador, justificador da imposição fiscal, como exige o art. 142 do CTN. 

Esse, inclusive, tem sido o posicionamento deste Egrégio Conselho, como se observa dos arestos abaixo transcritos:

“(...) A descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, sendo, portanto, vício material, pois mitiga, indevidamente, a participação do contribuinte na instauração do litígio, mediante a apresentação da impugnação..” (Recurso n. 131.449, Acórdão n. 108-07556, 8ª Câmara, Relator Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, sessão de julgamento de 15/10/2003)

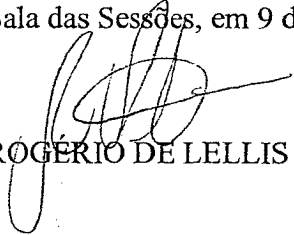
“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO – É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercitar, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer,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

“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. (RV 138595, Acórdão no. 102-47201, 2ª. Câmara do 1º. Conselho, julgado em 10-11-2005).

Ante o exposto, voto no sentido de **CONHECER DO RECURSO**, para **DAR-LHE PROVIMENTO**, e declarar a nulidade da presente NFLD, por vício material, nos termos da fundamentação supra.

É como voto.

Sala das Sessões, em 9 de junho de 2010


ROGÉRIO DE LELLIS PINTO - Relator



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO

Processo nº: 17460.000412/2007-18

Recurso nº: 171.562

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2402-00.876.

Brasília, 05 de julho de 2010

ELIAS SAMPAIO FREIRE
Presidente da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

- ☐ Apenas com Ciência
- ☐ Com Recurso Especial
- ☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional