



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18050.002971/2008-20
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.636 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 27 de julho de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E MINERAÇÃO CARAIBA S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1993 a 31/03/1998

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não há que se falar em demonstração de divergência jurisprudencial, quando no Recurso Especial adota-se premissa equivocada acerca da situação fática do acórdão recorrido, tampouco quando o resultado do recurso, ainda que provido, não trazer proveito ao recorrente.

A ausência de similitude fático-jurídica entre os julgados recorrido e paradigmas conduz ao não conhecimento do recurso por falta de demonstração de divergência jurisprudencial.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais de admissibilidade, o Recurso Especial deve ser conhecido.

SOLIDARIEDADE. SERVIÇOS PRESTADOS. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. ÔNUS DA PROVA.

Uma vez demonstrado pelo Fisco, por meio de notas fiscais e/ou contrato de prestação de serviço, que o objeto da contratação se enquadra dentre os serviços enumerados ou pela lei ou pelo regulamento, compete ao fiscalizado o ônus na comprovação de que a contratação não se dera na forma de cessão de mão de obra.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Contribuinte. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto ao ônus da prova de cessão de mão-de-obra e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, que lhe negaram provimento

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, substituída pelo Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Sujeito Passivo.

Na origem, cuida-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – DEBCAD 35.607.891-4 – substitutiva - para cobrança das contribuições previdenciárias provenientes do instituto da Responsabilidade Solidária.

Consoante informou o Fisco, tratam-se de contribuições devidas, incidentes sobre a remuneração dos empregados da empresa prestadora G K REFORMA E MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA, aferidas com base nas Notas Fiscais de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, diga-se, contratação para execução de obras de construção civil, pelas quais a contratante respondia solidariamente, conforme previsto no inciso VI do artigo 30 e 31, ambos da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, alterações posteriores.

Esclareceu o autuante que a NFLD aqui em discussão teria sido lavrada em substituição à NFLD nº 35.357.160-1, que foi anulada através de decisão do CRPS, em razão da existência de vício formal, qual seja, a ausência no processo, no relatório de fundamentos legais, da fundamentação legal específica para o arbitramento da base de cálculo. Tal nulidade ensejou a necessidade de se efetuar um novo lançamento, livre do vício apontado, nos termos do disposto no art. 173, II do Código Tributário Nacional.

O Relatório Fiscal do Processo encontra-se às fls. 26/35.

Impugnado o lançamento às fls.128/138 (Mineração Caraíba) e às fls. 169/194 (GK Reforma e Manutenção de Máquinas e Equipamentos Ltda), a DRJ em Salvador/BA julgou o procedente em parte e ainda excluiu do polo passivo da obrigação, a solidária GK Reforma e Manutenção de Máquinas e Equipamentos Ltda. (fls. 335/345).

De sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, por unanimidade, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário de fls. 352/363 por meio do acórdão 2401-003.018 - fls. 405/428.

Inconformada, a União interpôs Recurso Especial às fls. 430/444, pugnando, ao final, pelo seu provimento, para restabelecer a decisão de primeira instância, por restar demonstrado que o Auto de Infração e demais termos do procedimento fiscal estão em perfeita conformidade com a legislação de regência, inexistindo a nulidade vislumbrada pelo acórdão recorrido e por não se tratar de matéria passível de reconhecimento de ofício. Eventualmente, caso não seja acolhido o pedido acima formulado, por concluir este Colegiado pela existência de vício no lançamento, requereu ainda, sucessivamente, que se dê provimento ao recurso, para declarar que se trata de mero vício de natureza formal.

Em 17/9/15 - às fls. 451/455 foi dado seguimento ao recurso da Fazenda Nacional para que fosse rediscutida a matéria “**Ausência de nulidade do lançamento fiscal por vício formal**”.

De sua vez, o Sujeito Passivo também aviou Recurso Especial às fls. 463/476, propugnando, ao final, pelo seu conhecimento e provimento em relação à parte do Acórdão que lhe foi desfavorável, a fim de que o vício que maculou a NFLD nº 35.357.160-1 fosse reconhecido como material (e não formal como indicado no acórdão recorrido), sendo, por conseguinte, reconhecida a não aplicação do art. 173, II, do CTN, como até mesmo aduzido no Acórdão recorrido ao tratar da classificação do vício, e decretada a extinção das contribuições previdenciárias ora exigidas em razão da decadência, nos termos do art. 156, V, do Código Tributário Nacional.

Intimado do recurso interposto pela União 20/6/15 (fls. 478/9, o Sujeito passivo apresentou Contrarrazões tempestivas em 4/7/16 (fls. 543), às fls. 543/558, propugnando pelo não seguimento do recurso e, sucessivamente, pelo seu improvimento, mantendo-se incólume o Acórdão recorrido, considerando que cabe à Fiscalização, para atribuir responsabilidade solidária à Recorrida, a comprovação/demonstração pormenorizada de que a prestação de serviços se deu mediante cessão de mão-de-obra, bem como que seja confirmado que a ausência de comprovação da cessão de mão-de-obra caracterizaria vício material, como bem decidido pelo Acórdão recorrido, e não de vício formal como pretende a Fazenda Nacional.

Em 29/5/17 - às fls. 605/609 foi dado seguimento ao recurso do contribuinte, para que fosse rediscutida a matéria “**natureza do vício**”.

Intimada do recurso interposto pelo autuado em 14/8/17 (processo movimentado em 14/7/17 – fls. 610), a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões tempestivas em 19/7/17 (fls. 621), às fls. 611/620, propugnando pela negativa de provimento ao recurso, a fim de se ver mantida a decisão recorrida.

Na sessão plenária de 22/10/20, este Colegiado resolveu converter o julgamento em diligência para devolução dos autos à câmara recorrida, para complementação do Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da União – fls. 623/627.

Assim feito, em 7/4/21 – às fls. 638/644 – foi dado seguimento ao recurso da União para que também fosse reexaminada a matéria “**Ônus da prova na caracterização da cessão de mão de obra**”.

Intimado da complementação do exame de admissibilidade em 27/4/21 (fls. 650), o autuado complementou – tempestivamente - suas contrarrazões em 12/5/21, propugnando, ao final, pelo não conhecimento do recurso ou, sucessivamente, pelo seu desprovimento - 653/669.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

A Fazenda Nacional tomou ciência do acórdão recorrido em 15/9/13 (processo movimentado em 15/8/13 (fls. 429) e apresentou seu recurso tempestivamente em 26/8/13, consoante se denota de fls. 445. Passo, a diante, à análise dos demais requisitos para o seu conhecimento.

Já o Sujeito Passivo tomou ciência do acórdão recorrido em 20/6/16 (fls. 461) e apresentou seu recurso também tempestivamente em 4/7/16, consoante se denota de fls. 463. Passo, assim sendo, à análise dos demais requisitos para o seu conhecimento.

Como já relatado, os recursos tiveram seu seguimento admitido para que fossem rediscutidas as matérias “**Ausência de nulidade do lançamento fiscal por vício formal**” e “**Ônus da prova na caracterização da cessão de mão de obra**”, por parte da Fazenda Nacional, e “**natureza do vício**”, pela do contribuinte.

O acórdão vergastado foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação deste Colegiado:

NORMAS PROCESSUAIS. AUSÊNCIA INDICAÇÃO FUNDAMENTO LEGAL ARBITRAMENTO. NULIDADE VÍCIO FORMAL.

De conformidade com a legislação que regulamenta a matéria, corroborada pela jurisprudência firmada neste Colegiado, a simples ausência da indicação do fundamento legal do arbitramento levado a efeito na apuração do crédito tributário, notadamente nos anexos “Fundamentos Legais do Débito FLD” e Relatório Fiscal da Notificação, enseja a nulidade do lançamento por vício formal, por se caracterizar como mácula nos elementos extrínsecos do ato administrativo, ocorridos por ocasião de sua formalização.

PREVIDENCIÁRIO. RETENÇÃO 11%. INEXISTÊNCIA COMPROVAÇÃO CESSÃO DE MÃO DE OBRA. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.

Somente na hipótese em que restar devidamente comprovada pela autoridade lançadora à prestação dos serviços mediante cessão de mão de obra, poderá haver o lançamento com base no 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 da legislação de regência, sob pena da improcedência do lançamento, em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo lançado

A decisão foi no seguinte sentido:

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, rejeitar a declaração de decadência. Vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (relator) e Igor Araújo Soares, que declaravam a decadência do lançamento. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Kleber Ferreira de Araújo e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor, na parte referente à decadência, a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Declarou-se impedida a conselheira Carolina Wanderley Landim.

Uma vez que o recurso manejado pelo sujeito passivo pode, se provido, dispensar à análise do interposto pela Fazenda Nacional, é de se iniciar a abordagem por aquele.

Em discussão, o período de 12/1996 a 03/1998.

Do conhecimento. Recurso do Sujeito Passivo.

Sustenta a recorrente divergência, apresentando os paradigmas 2301.003.427 e 2401-003.716, no sentido de que a ausência de fundamentação legal para o arbitramento implicaria vício de ordem material, e não formal como teria assentado o recorrido quando da análise da decisão anulatória do CRPS.

Registre-se, mais uma vez, que se trata de lançamento substitutivo em função da anulação do anterior por decisão tomada pelo CRPS, que assentou, literalmente, a existência de vício de natureza formal.

Não há tópico dedicado ao não conhecimento do recurso nas contrarrazões da União.

Todavia, melhor avaliando os paradigmas indicados, de fato não se é capaz de afirmar que aqueles colegiados, diante do caso em tela, frente aos mesmos vícios, onde o lançamento anterior havia sido declarado nulo por decisão definitiva que pronunciou textualmente o vício como sendo de natureza formal, encaminhariam por concluir em sentido diverso daquele já firmado em tal decisão.

Em outras palavras: o paradigma apto a demonstrar a divergência seria aquele em que, diante dos mesmos vícios que permearam o lançamento primitivo e num contexto onde a primeira decisão anulatória, já definitiva, fixara textualmente a natureza do vício como formal, o colegiado houvesse concluído por reconhecer sua natureza como material.

Passando ao acórdão 2301-003.427, nota-se a inexistência de qualquer menção que sugira tratar-se de lançamento substitutivo, nas condições acima citadas.

Já no que toca ao paradigmático de nº 2401-003.716, muito embora se refira a lançamento substitutivo em função da anulação de um primeiro, não se extrai do voto condutor que a decisão anterior tenha fixado, expressamente, a natureza do vício como sendo formal, mas sim, que apenas teria apontado a “ocorrência de vício insanável” no lançamento.

Nesse rumo, dada à ausência de similitude fática entre o recorrido e os paradigmas, o que impede a demonstração de divergência jurisprudencial, o não conhecimento do recurso torna-se um imperativo.

Com efeito, encaminho por não conhecer do recurso do contribuinte.

Do conhecimento. Recurso da União.

Ausência de Nulidade.

Sustentou a União que haveria divergência jurisprudencial no tocante ao decreto de nulidade do lançamento, na medida em que a turma *a quo* teria assim entendido pelo fato de o Fisco, na peça informativa, não ter demonstrado que efetivamente a hipótese encontrada seria aquela descrita na norma previdenciária.

Se insurgiu, ainda no preâmbulo do recurso, quanto ao ônus da prova na caracterização da cessão de mão de obra, bem como o reconhecimento de ofício de matéria não impugnada.

De fato, compulsando o inteiro teor dos votos – vencido e vencedor – do acórdão fustigado, pode-se notar:

1 - Que o relator, em que pese admitir a existência do decreto de nulidade formal no dispositivo, enfrentou o vício identificado como “deixar de indicar o fundamento legal do arbitramento levado a efeito na apuração do crédito tributário¹”, chegando-se à mesma conclusão, é dizer, **que teria havido vício de natureza formal no lançamento primitivo**. E nisso foi acompanhado pelo colegiado !

¹ Diante de tais considerações, voltemos à hipótese dos autos, onde o fiscal atuante lavrou a notificação inaugural sem conquanto indicar o fundamento legal do arbitramento levado a efeito na apuração do crédito tributário. Nesses termos, não se cogita em vício material, mas, sim, em nulidade do lançamento por vício formal, se vinculando aos requisitos extrínsecos do ato administrativo.

2 - Que o voto vencedor assentou a tese de que a decadência operada em favor do prestador não aproveitava ao tomador dos serviços; e

3 – No mérito, que o relator entendeu pela **improcedência do lançamento** pelo fato de o autuante não ter procedido à subsunção do fato à norma, esclarecendo quais serviços foram prestados e em quais condições e características, de maneira a comprovar que, efetivamente, ocorreram mediante cessão de mão de obra. E nisso também foi acompanhado pelo colegiado !

Com isso, em uma primeira abordagem, poder-se-ia evidenciar o interesse da Fazenda Nacional em rediscutir as matérias dos itens 1 e 3 acima.

No que toca ao tema do item 1, apontou os paradigmas 204-01794 e 204-01947.

No paradigmático de nº 204-01794, o colegiado entendeu que a falta de descrição dos fatos de forma clara não deveria ensejar a declaração de nulidade do lançamento caso não tenha havido prejuízo à defesa, configurada pela correta compreensão da acusação fiscal; naquele de nº 204.01947, a turma assentou que, no mesmo sentido, “*a alegação de ausência falta de descrição dos fatos de forma clara não deve ensejar a declaração de nulidade do lançamento caso não tenha havido prejuízo à defesa, configurada pela correta compreensão da acusação fiscal*”.

Note-se que num caso e no outro, o entendimento vazado, no sentido de que não teria havido prejuízo à defesa do autuado, foi lastreado pela percepção que tiveram as turmas de que os recorrentes detinham a “correta compreensão da acusação fiscal”.

Por sua vez, a turma recorrida não levou tal circunstância em consideração, reafirmando a nulidade do lançamento primitivo por vício formal, tal como procedeu aquela decisão do CRPS. Em outras palavras, não se deu relevância a eventual extensão do recurso, que poderia caracterizar a “correta compreensão da acusação fiscal”, já que a existência/inexistência de prejuízo não se mostrou decisiva – assim deparei - para se declarar a nulidade do lançamento.

Nesse rumo, seria de se concluir pela divergência jurisprudencial **quando analisados os julgados envolvidos**.

Todavia, penso falecer interesse recursal à União especificamente quanto a este ponto. Explico:

A discussão travada, seja no que pertine a ausência de nulidade, seja quanto à natureza do vício que a ensejara, tem como referência o lançamento efetuado por meio da NFLD nº 35.357.160-1, já anulado por decisão do CRPS e substituído por aquele que ora se analisa.

O que se espera é que o reflexo dessa discussão tenha relevância com a constituição do crédito substituto (o destes autos), em especial com o marco inicial para a contagem da decadência, prejudicial do mérito. Se o artigo 173, I ou 173, II do CTN.

Registre-se ainda que o acórdão recorrido **não anulou** o lançamento destes autos, o que demonstraria equívoco da premissa adotada em relação à matéria que se buscou ver reexaminada.

O intuito da Fazenda é ver declarada a inexistência do vício que ensejou a anulação daquele lançamento substituído, dada a ausência de prejuízo à defesa do autuado, conforme sustenta. Insistindo nesse resultado, significaria dizer que estaria pleiteando a manutenção/higidez daquele lançamento original e não a do aqui em discussão.

Com efeito, no que toca à matéria “Ausência de nulidade do lançamento fiscal por vício formal”, encaminho por não conhecer do recurso da União.

Do conhecimento. Recurso da União.

Ônus da prova na caracterização da cessão de mão de obra.

Quanto a esta matéria, o acórdão recorrido assentou que “*não basta que a autoridade lançadora informe o serviço prestado, enquadrando-o no rol acima mencionado². 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 sua disposição (Notas Fiscais, p. ex.).*”

E assim concluiu a tese:

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.

Por seu turno, a recorrente pretendeu demonstrar a divergência jurisprudencial por meio dos paradigmas nº 206-00952³ e 206-00998⁴, nos quais as turmas assentaram que “*Deixando a empresa de apresentar à auditoria fiscal a documentação necessária à demonstração das condições de realização dos serviços que lhe foram prestados, toma para si o ônus de demonstrar a não ocorrência da hipótese legal, no caso, a inoccorrência de cessão de mão-de-obra.*”

Note-se que tanto no recorrido, quanto nos paradigmas, o entendimento vazado é no sentido de que o ônus de demonstrar que a prestação do serviço dera-se na forma de cessão de mão de obra cabe ao autuante, salvo se a fiscalizada deixar de apresentar-lhe a documentação necessária à demonstração das reais condições da prestação.

Contudo, no caso dos autos, mesmo com a indicação das notas fiscais onde constava serviço prestado como integrante da relação legal (houve a juntada das notas fiscais e dos contratos de prestação de serviços, como se extrai do relatório fiscal⁵), a turma *a quo* houve

² Art 42, §§ 4º e 5º do Decreto nº 2.173/97.

³ excerto do voto condutor:

Convém lembrar que a a recorrente não apresentou a documentação referente aos lançamentos contábeis utilizados para o lançamento. A auditoria fiscal afirma que a recorrente deixou de apresentar não só os contratos de prestação de serviços, como também os documentos relativos aos registros contábeis efetuados. Tal situação autoriza a auditoria fiscal a considerar ocorrido o fato gerador, uma vez que ninguém pode se beneficiar de sua própria omissão.

⁴ Excerto do voto condutor:

Vale informar que para as prestadoras Paulo Ferreira Promoções Esportivas e Prodoctor RX Marketing Farmacêutico Ltda não houve apresentação dos contratos, embora a recorrente tenha sido devidamente intimada para tanto.

⁵ No caso concreto, a fiscalização deparou-se com os contratos de prestação de serviços 026/93, 044/95, 018/96, 042/96, 025/97, 040/97, e 041/97 (cópias anexas), os quais demonstram claramente em suas cláusulas a ocorrência de cessão de mão de obra. A cessão de mão de obra ocorre quando a empresa prestadora de serviços (cedente) loca

por bem exigir um maior aprofundamento do caso, ao passo que sob a ótica dos paradigmas, a não apresentação desses documentos daria azo à inversão do ônus da prova em desfavor do fiscalizado. Lá, não se exigiria, com isso, esse maior aprofundamento por parte do Fisco, exigido pelo colegiado *a quo*.

Aliás, o fiscal autuante tão somente listou serviços exemplificativos de cessão de mão de obra, no item 11 do Relatório Fiscal, às fls. 31/32, (*As empresas de limpeza, transporte e de segurança são os exemplos mais comuns, até porque estão disciplinadas em lei*), sem conquanto indicar quais serviços foram prestados no presente caso, **mesmo porque sequer houve um aprofundamento neste sentido**.

Nessa perspectiva, reputo acertado o despacho complementar de análise prévia de admissibilidade, quando assim concluiu:

Por todo exposto, tenho que a recorrente demonstrou a divergência jurisprudencial, pois para o julgado recorrido, embora na presença da aferição indireta, caberia ao Fisco comprovar de maneira pormenorizada e individualizada a prestação de serviços com cessão de mão de obra, enquanto que os paradigmas acostados decidiram que, na falta de apresentação de documentos hábeis e capazes de demonstrar como o serviço foi prestado, é do contribuinte o ônus de comprovar que não ocorreu a cessão de mão de obra. Destarte o pleito da recorrente deve ter seguimento.

Com efeito, demonstrada a divergência de entendimento no tocante a quem compete o ônus da prova da cessão de mão de obra, encaminho por conhecer do recurso da Fazenda Nacional neste ponto, não assistindo razão à recorrida quando alegou – em suas contrarrazões – não ter a União logrado êxito em tal tarefa.

Do mérito. Recurso da Fazenda Nacional

Quanto à temática do ônus da prova, aduziu a recorrente que uma vez acostadas aos autos as notas fiscais e contratos de prestação de serviços, estando, inclusive identificado o fato gerador, caberia a empresa o ônus da prova de descaracterizar a cessão; e não ao Fisco um maior aprofundamento no caso.

E prosseguiu aduzindo que “*Como não o fez, o lançamento deve ser mantido, pois os termos do procedimento fiscal contêm os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72.*”.

Pois bem.

Tenho posicionamento firme sobre o assunto.

Os dispositivos legais e infralegais que trataram do assunto estabeleciam que a solidariedade relacionada às contribuições devidas pela prestadora de serviço operava-se em relação àqueles serviços prestados sob a modalidade de cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário.

sua mão-de-obra ao contratante (tomador). O objeto do contrato é o fornecimento de mão-de-obra, ou seja, o trabalhador passa a ser o objeto do contrato, locando-se sua atividade mediante um pagamento ajustado com a empresa prestadora de serviço ou cedente de mão-de-obra.

[...]

O anexo que se segue ao Relatório Fiscal identifica as notas fiscais que deram origem ao crédito, sua data de emissão e valor. Os lançamentos encontram-se individualizados no relatório de fatos geradores, integrante desta NFLD, totalizados e lançados por competência da emissão do documento fiscal ou do adiantamento do pagamento feito.

O parágrafo § 2º do artigo 31 da Lei 8.212/91, ainda que com algumas alterações ao longo do período, após estabelecer as características da cessão de mão de obra, acabava por elencar uma série – *numerus apertus* – de serviços que, dada a sua natureza, eram considerados pelo legislador como prestados sob a forma de cessão de mão de obra.

Com a redação dada pela Lei 9.129/95, o próprio texto legal assentava que se entenderia como cessão de mão-de-obra “a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos não relacionados diretamente com as atividades normais da empresa... independentemente da natureza e da forma de contratação..”⁶

E após a caracterização acima, estabeleceu a lei, de forma exemplificativa, que os serviços a diante se enquadrariam naquele conceito: *Construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros*.

Com o advento da lei 9.711/98, além de ter havido a ampliação do rol de serviços expressamente assim caracterizados, o legislador autorizou ao Poder Regulamentador o enquadramento de novos serviços. Veja-se:

§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.

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

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.

§5º O cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante.

Perceba-se dos dispositivos acima que foi a própria lei quem estabeleceu uma espécie de presunção de que ao menos aqueles serviços então enumerados seriam prestados sob a forma de cessão de mão de obra, competindo ao fiscalizado, com isso, o ônus da prova em contrário.

Penso que aqui há uma via de mão dupla. Uma vez identificado, por meio das notas fiscais e/ou dos contrato de prestação de serviços que o objeto da contratação seria um daqueles serviços, o ônus da prova de que eventualmente não se dera sob a forma de cessão de mão de obra (como, por exemplo, na forma de empreitada) recairia sobre o fiscalizado; de outro giro, caso identificada a contratação de serviços outros, não elencados pela Lei ou Regulamento, mas que prestados daquela forma, caberia ao Fisco o ônus de sua comprovação.

Nos termos do relatório fiscal:

No caso concreto, a fiscalização deparou-se com os contratos de prestação de serviços 026/93, 044/95, 018/96, 042/96, 025/97, 040/97, e 041/97 (cópias anexas), os quais demonstram claramente em suas cláusulas a ocorrência de cessão de mão de obra. A cessão de mão de obra ocorre quando a empresa prestadora de serviços (cedente) loca sua mão-de-obra ao contratante (tomador). O objeto do contrato é o fornecimento de

⁶ Houve alteração para estender o conceito aos serviços relacionados ou não com as atividades normais da empresa.

mão-de-obra, ou seja, o trabalhador passa a ser o objeto do contrato, locando-se sua atividade mediante um pagamento ajustado com a empresa prestadora de serviço ou cedente de mão-de-obra.

[...]

O anexo que se segue ao Relatório Fiscal identifica as notas fiscais que deram origem ao crédito, sua data de emissão e valor. Os lançamentos encontram-se individualizados no relatório de fatos geradores, integrante desta NFLD, totalizados e lançados por competência da emissão do documento fiscal ou do adiantamento do pagamento feito.

E, no anexo indicado no relatório fiscal, à fls. 38, encontrava-se uma relação com notas fiscais identificando o objeto como sendo serviços de operação e manutenção em equipamentos da contratante, além de constar, na NFLD, o número do contrato relativo a cada competência lançada, ainda encaminhados ao fiscalizado.

De fato, no caso em exame, os documentos – tanto os contratos, quanto as notas fiscais - evidenciam a contratação de serviços, dentre outros, de manutenção, razão pela qual penso assistir razão à recorrente quanto à distribuição, na espécie, do ônus da prova, cabendo ao fiscalizado tecer argumentos, acompanhado dos correspondentes elementos de prova, acerca da eventual não cessão de mão de obra em relação ao serviço então contratado, o que não foi feito nestes autos. Aliás, em sua impugnação, sequer se insurge quanto à não ocorrência da cessão de mão de obra em relação ao serviço, por exemplo, de manutenção.

Forte no exposto, VOTO no sentido de CONHECER parcialmente do recurso da Fazenda Nacional para, na parte conhecida, DAR-LHE provimento e NÃO CONHECER do recurso do Sujeito Passivo.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti