



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

<b>Processo nº</b>	18186.000177/2007-25
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2402-003.220 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	21 de novembro de 2012
<b>Matéria</b>	Cessão de mão de obra: Retenção. Empresas em Geral
<b>Recorrente</b>	ALBATROZ SEGURANÇA E VIGILÂNCIA LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO. NÃO COMPROVADA A EXISTÊNCIA DO FATO GERADOR.**

Relatório Fiscal não demonstra a existência da prestação de serviços com cessão de mão de obra que enseje a retenção de 11% incidente sobre notas fiscais de prestação de serviço. A subsunção do fato à regra de incidência deve ser detalhadamente consignada no relatório fiscal a fim de possibilitar as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório. Violá-las contamina o ato administrativo de lançamento com vício insuscetível de convalidação.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário por vício material no lançamento.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Thiago Taborda Simões - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se a presente de notificação fiscal de lançamento de débito referente a contribuição previdenciária relativa à retenção de 11% incidente sobre notas fiscais de prestação de serviço com cessão de mão de obra, no período de 01 de janeiro de 1999 a 31 de janeiro de 1999.

O relatório fiscal de fls. 13/15 afirma que o levantamento se baseou em remessas de valores da notificada para a empresa Albatroz Serviços Gerais Ltda., em face dos quais, segundo a fiscalização, a Recorrente não logrou êxito em comprovar tratar-se de contrato de mútuo, nos termos em que alegou em impugnação.

Após a impugnação, os autos foram baixados em diligência por diversas vezes na tentativa de obter informações concretas acerca da ocorrência do fato gerador. Em uma das diligências, a própria fiscalização, às fls. 183/184, informou que a empresa apresentou todos os documentos solicitados e, ainda, que os valores transferidos de uma empresa a outra se referiam a empréstimos societários – e não cessão de mão de obra como a fiscalização havia entendido -, ressaltando também a inexistência de notas fiscais de prestação de serviços.

Realizadas todas as diligências dadas por necessárias pela autoridade fiscalizadora, esta entendeu pela possibilidade de aferição indireta do débito, em que foi atribuído como valor de mão de obra o percentual de 40% sobre os valores remetidos para a suposta prestadora.

Remetida a impugnação à apreciação pela DRJ, foi proferido acórdão (fls. 236/258) no qual decidiu-se pela procedência parcial da impugnação, excluindo-se o crédito referente às contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos (Terceiros) e mantendo a autuação quanto as contribuições do empregador e GIILRAT.

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso em que alega, em síntese:

- a) Que o lançamento refere-se a retenção de 11%;
- b) Que inverte o fato, sendo nula a autuação, pois o lançamento foi feito por presunção da existência da cessão de mão de obra;
- c) Inexistência de vinculação, suporte fático e fato gerador, que não foi caracterizado pela autoridade lançadora;
- d) Insubsistência dos valores apurados no auto de infração;
- e) Ausência de provas ou indícios de cessão de mão de obra;
- f) Requer o cancelamento da multa;

Requer, por fim, a reforma do acórdão proferido para declarar nulo/improcedente o crédito tributário lançado, bem como as DEBCADs decorrentes.

Os autos foram remetidos ao CARF para julgamento do recurso.

É o relatório.

CÓPIA

**Voto**

Conselheiro Thiago Taborda Simões - Relator

**Em preliminar**

Cumprido o requisito de admissibilidade frente à tempestividade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

**Mérito**

Do exame dos autos verifica-se que o Relatório Fiscal de fls. 13/15 é sucinto ao descrever a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, não trazendo qualquer elemento de convicção ao afirmar:

*3.1 – Verificando os lançamentos contábeis do período foi constatada a existência da conta 1.2.01.00.019.0001 (Albatroz Serviços Gerais Ltda – CNPJ 00.914.430/0001-19), onde há remessas de valores mensais da empresa ora notificada para a citada, conta valore estes que serviram de base de cálculo conforme informado no DAD anexo.*

*3.1.1. - Ocorre que ambas são prestadoras de serviços, a primeira de vigilância e a outra de limpeza, portanto esta fiscalização entendeu que há uma prestação de serviços por parte da Albatroz Serviços Gerais Ltda, já que no Contrato Social não há menção da mesma como participante do quadro societário da Albatroz Segurança.*

*3.1.2. – Foi solicitado através de TIAD (Termo de Intimação para Apresentação de Documentos) que a empresa apresentasse a documentação referente à conta acima citada, para o confronto dos mesmos com os livros contábeis, tal solicitação não foi atendida, o que ensejou a lavratura do Auto de Infração n 35.510.678-7.*

Ou seja, o crédito está sustentado no entendimento da fiscalização de que houve prestação de serviço com cessão de mão de obra. Ainda que a Recorrente não tenha apresentado os documentos solicitados para esclarecer as remessas de numerários entre as duas empresas e tenha sido autuada pelo procedimento, isto não dá ao fisco a liberdade de entender a ocorrência do fato gerador sem qualquer indício de que tenha ocorrido. Não está descrita no relatório qualquer evidência de que a empresa Albatroz Serviços Gerais Ltda preste serviços à Recorrente, nem que tipo de serviço teria sido prestado, muito menos a forma como fora prestado, se com cessão de mão de obra, para se sujeitar à retenção de 11%, contida na Lei 9.711/98.

É sabido que mesmo que não houvessem documentos para elucidar os lançamentos contábeis, o fato gerador poderia ter ocorrido, mas o fisco tem o dever de caracterizá-lo, de trazer aos autos elementos de convicção da existência do mesmo. Não há

qualquer prova, ou mesmo indicação, sinal de que houve a prestação do serviço de uma empresa para outra e, ainda, com cessão de mão de obra, para sustentar o lançamento das contribuições devidas relativas à retenção incidente sobre as notas fiscais de serviço, as quais o fisco não faz sequer menção da existência.

Ainda quanto ao mérito, para a constituição de crédito tributário, determina o art. 142, CTN, que deve ser verificada a ocorrência do fato gerador e determinada a matéria tributada. O fato gerador da obrigação principal é definido pelo art. 114, CTN, como sendo “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. E, para que se considere o fato gerador ocorrido devem estar presentes as circunstâncias materiais necessárias para surgimento da obrigação tributária.

Neste sentido, é a redação dos artigos 142 e 116 do Código Tributário Nacional:

*“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.”*

*“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*I – Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; (...)"*

A verificação das circunstâncias materiais do fato gerador do tributo é parte essencial do procedimento administrativo de lançamento. Nesse sentido, têm sido os pareceres da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social:

*“PARECER/CJ n. 1.747/99*

*REFERÊNCIA: NFLD 32.145.697-1*

*INTERESSADO: Editora O Dia Ltda.*

*ASSUNTO: Notificação fiscal*

*EMENTA: DIREITO PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – NOTIFICAÇÃO – RELATÓRIO FISCAL – CLAREZA E PRECISÃO DOS FATOS GERADORES. A omissão da discriminação clara e precisa dos fatos geradores que ensejaram na Notificação Fiscal quando a elaboração do relatório gera vício insanável, acarretando a nulidade do ato. Avocatória conhecida por infringência de dispositivo legal.”*

No caso em comento, foram considerados fatos geradores as remessas de valores efetuadas pela Recorrente para a empresa Albatroz Serviços Gerais Ltda. Ocorre que a descrição dos fatos mostra-se incipiente para o lançamento, pois restam ausentes as circunstâncias materiais que suportariam a certeza e liquidez do crédito constituído.

Versando o lançamento sobre a retenção decorrente da cessão de mão de obra, a efetiva prestação do serviço nestes termos deve ficar cabalmente demonstrada no relatório fiscal.

A Lei n. 9.711/98, em seu artigo 23, alterou a redação do art. 31, da Lei n. 8.212/91, estabelecendo uma nova modalidade de substituição tributária, ao determinar que os tomadores de serviços efetuam a retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto do pagamento referente a prestação de serviço efetuado com cessão de mão de obra.

Por força dos dispositivos de lei acima referidos, a fiscalização deve comprovar quando do lançamento, a existência da cessão de mão de obra nos moldes descritos pela legislação. O ônus de demonstrar a natureza da cessão de mão de obra é da fiscalização. Ante a inexistência de documentos para comprovar a origem das remessas de numerários, não pode o fisco simplesmente imputar a ocorrência de um fato gerador.

Ao contrário. Diante de circunstância como esta, deveria o fisco descrever quais os serviços prestados com os elementos caracterizadores da cessão de mão de obra, ou seja: que o prestador de serviços ou contratado tenha colocado segurados à disposição do tomador ou contratante; que tais segurados tenham permanecido à disposição nas dependências do tomador ou na de terceiros; que tenham realizado serviços contínuos, repetindo-se periódica ou sistematicamente.

A satisfação plena destes requisitos deve restar efetivamente demonstrada no relatório fiscal, sob pena de não se poder afirmar com segurança que a prestação de serviços se deu na modalidade de cessão de mão de obra.

É de se atentar que tal necessidade não se impõe por simples formalismo, mas é importante para evitar o cerceamento de defesa por parte do contribuinte, uma vez que, ausentes no relatório fiscal os requisitos da prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, coloca-se sobre ele o peso desproporcional de tentar produzir sua defesa sem saber exatamente o que lhe está sendo cobrado.

No presente caso, limitou-se o relatório fiscal da notificação a informar que os valores transferidos através da contabilidade da Recorrente para a empresa Albatroz Serviços Gerais foram tidos como pagamento pela prestação de serviços com cessão de mão de obra, configurando a obrigatoriedade do recolhimento da retenção de 11%, sem fazer qualquer subsunção dos fatos, por ventura existentes, à norma legal. Não há emissão de nota fiscal, nem evidências de prestação de serviços.

A simples suposição da existência de serviços não é suficiente como suporte para o lançamento. É necessário o cotejamento da situação fática com as características definidas pela norma como hipótese de incidência. A subsunção do fato à regra de incidência deve ser detalhadamente consignada no relatório fiscal a fim de possibilitar as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório. Violá-las contamina o ato administrativo de lançamento com vício insuscetível de convalidação.

Cabe à autoridade lançadora motivar adequadamente suas afirmativas, possibilitando ao contribuinte a perfeita compreensão do que lhe é imputado, viabilizando o exercício do direito inserido no inciso LV, art. 5º, da Constituição Federal.

A autarquia tem o dever de expor os motivos pelos quais está praticando o ato de lançamento fiscal. Nesse sentido, o art. 50, caput e inciso II da Lei n. 9.784/99, prevê:

*“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*

(...)

*II – Impõham ou agravem deveres, encargos ou sanções;”*

Assim, o ato administrativo, além de ser legalmente fundamentado, deve ser motivado.

O Prof. Hely Lopes Meirelles, em seu Curso de Direito Administrativo, leciona:

*“O motivo ou causa é a situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato administrativo. (...)*

*A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato e por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. (...)*

*Por ai concluiu que, quer quando obrigatória, quer quando facultativa, se for feita, a motivação atua como elemento vinculante da Administração aos motivos declarados como determinantes do ato. Se tais motivos são falsos ou inexistentes, nulo é o ato praticado.”<sup>1</sup>*

Ademais, em se tratando de lançamento fiscal, o artigo 142 do Código Tributário Nacional não deixa dúvidas de que a motivação se refere à verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador.

Pelo todo exposto, não é possível, com base nas informações trazidas no relatório fiscal, concluir acerca da configuração da prestação de serviço com cessão de mão de obra, para ensejar a contribuição relativa à retenção de 11%, sobre o valor bruto das notas fiscais de serviço, por ventura existentes, fato este determinante para o lançamento de débito na presente NFLD.

Um dos princípios que sustenta o processo administrativo fiscal é o da verdade material e, por este princípio, o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração do crédito. Portanto, a conduta da autoridade fiscal, em prol da verdade material, deve proceder no sentido de verificar se a hipótese abstratamente prevista na norma de direito material efetivamente ocorreu. Nesse sentido, tem que trazer no relatório fiscal todos os dados, informações e documentos a respeito da real caracterização da responsabilidade solidária.

No caso em tela, o lançamento da forma como se apresenta não permite vislumbrar se ocorreu o fato gerador da contribuição previdenciária, além do que, na segunda diligência solicitada, o auditor fiscal se pronunciou pela improcedência do lançamento por inexistência da prestação de serviços e da emissão de notas fiscais por parte da suposta prestadora Albatroz Serviços Gerais Ltda. Mesmo que tal informação não tenha sido aceita, ou

Doc. Meirelles, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. Melhores Editores: São Paulo, 2003, p. 193/194.

Autenticado digitalmente em 07/02/2013 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 21/03/20

13 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assinado digitalmente em 17/04/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 24/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

sido suficiente para a DRP se pronunciar pela improcedência do lançamento, porquanto não tenha elucidado a que fato se deu a remessa dos valores.

Assim, ante as informações verificadas nos autos e os fundamentos de direito acima, não resta evidenciada a existência do fato gerador da contribuição previdenciária. Não obstante, ainda que se alegue que na última diligência a Recorrente tenha se negado a apresentar os documentos, o fato não se mostra determinante para esta notificação, porque a motivação exarada - remessa de valores mensais de uma empresa para outra do mesmo grupo – não foi suficiente para configurar a existência do fato gerador de contribuição previdenciária, qual seja a prestação de serviços com cessão de mão de obra.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, ante a inexistência de demonstração, pelo fisco, de qualquer indício da ocorrência do fato gerador, voto pelo conhecimento do recurso e a ele dou total PROVIMENTO.

É como voto.

Thiago Taborda Simões