



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA**

**Processo nº** 35346.000892/2005-35  
**Recurso nº** 143.049 Voluntário  
**Matéria** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA CESSÃO DE MÃO DE OBRA  
**Acórdão nº** 205-00722  
**Sessão de** 04 de Junho de 2008  
**Recorrente** SEBRAE S/C SERVIÇOS DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE SANTA CATARINA  
**Recorrida** DRP - FLORIANÓPOLIS/SC

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/10/1995 a 30/11/1998

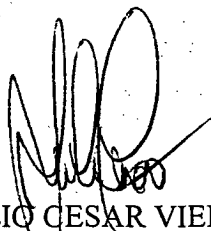
Ementa: EMENTA: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Solidariedade, 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 no parágrafo 2º, do artigo 31, da Lei n.º 8.212/91.

Processo anulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da QUINTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, maioria de votos, em anular o auto de infração/lançamento. Vencido o Conselheiro Marco André Ramos Vieira que votou pela anulação da decisão de primeira instância.



JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Presidente



LIEGE LACROIX THOMASI

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira, Damião Cordeiro de Moraes, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Adriana Sato e Renata Souza Rocha (Suplente)



## Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado em 05/10/2004, contra a empresa acima identificada referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte patronal, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e a parte referente a contribuição dos segurados, relativas ao período de 10/1995 a 11/1998.

O Relatório Fiscal, fls. 30/33, explicita que o lançamento decorre da prestação de serviços a título de instrutoria, com cessão de mão de obra, através de empresa terceirizada, visando atingir o objetivo proposto no estatuto da tomadora.

Os devedores principal e solidário apresentaram defesa, juntando documentos, visando o cancelamento da NFLD.

O processo baixou em diligência fiscal (fl. 108), cuja manifestação pugnou pela manutenção do débito (fls. 110/111).

Decisão-Notificação de fls. 112/120, julgou o lançamento procedente

Irresignada com a decisão, a notificada interpôs recurso tempestivo, fls. 127/129, acompanhado do depósito recursal, conforme GPS de fls. 130, e demais documentos de fls. 131/179.

Nas razões do recurso, a recorrente requer a aplicação dos subitens 3.1.1 e 3.1.4 da Ordem de Serviço nº 176, posto que a devedora solidária Holistic Consultoria Serviços e Representações Ltda., mantém contabilidade regular; que os serviços prestados ao SEBRAE, no período da autuação, o foram exclusivamente pelo seu sócio segurado empresário, que os empregados que possuía se limitavam a atividade administrativa. Para comprovar o alegado junta RAIS negativas de 1995 a 1998, contrato social e suas alterações. Alega, ainda que a autarquia previdenciária vem admitindo a improcedência deste lançamento fiscal, como por exemplo nas NFLD's que enumera às fls. 129. Requer a improcedência da notificação.

Frente aos documentos juntados pela recorrente, foi solicitada diligência fiscal, fl. 183, cuja manifestação pela manutenção do débito se encontra às fls. 185/186.

Foram oferecidas as contra-razões.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira LIEGE LACROIX THOMASI, Relatora

Sendo tempestivo CONHEÇO DO RECURSO e passo ao seu exame.

Analisando os autos verifiquei irregularidades que ocorreram no trâmite administrativo da presente NFLD.

Primeiramente, o relatório fiscal de fls. 29/33, não evidenciou a caracterização da cessão de mão-de-obra, que seria o fato gerador do lançamento fiscal. É inegável o instituto da responsabilidade solidária no período do crédito lançado, com fulcro no artigo 31 da Lei n.8.212/91, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem, mas desde que reste comprovada a prestação de serviços com cessão de mão de obra, o que definitivamente não ocorreu no processo em tela.

Desta forma, não restou evidenciada a prestação de serviço com cessão de mão de obra. Não é a simples contratação de um serviço que traz à solidariedade. Esta decorre tão somente da prestação de serviço onde se verifica a cessão de mão de obra.

Nos atos legais e normativos o elenco das atividades que comportam cessão de mão de obra especificados na legislação previdenciária é meramente exemplificativo, ou seja, pode haver cessão nas atividades arroladas, desde que ela fique demonstrada, desde que haja enquadramento no conceito de cessão.

Daí decorre a necessidade de uma maior precisão na afirmativa da fiscalização de que os serviços contratados foram prestados com cessão de mão de obra. Não é a presunção de legitimidade da afirmativa fiscal que possibilita o exercício do amplo direito de defesa e sim a motivação e explicitação que for trazida na notificação. Para que a recorrente possa se contrapor à afirmativa da existência da cessão é necessário que a fiscalização tenha apontado de forma concreta de onde extraiu suas conclusões. 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, do artigo 5 da Constituição Federal/88.

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

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

...

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

A legislação em apreço insculpiu princípio paulatinamente defendido pela doutrina pátria, de que o ato administrativo, além de legalmente fundamentado, deve ser motivado.

Leciona o professor Hely Lopes Meirelles em Direito Administrativo Brasileiro, Melhores Editores São Paulo, 2003, p.149:

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

Ainda continua nas páginas 193/194:

*“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*

f

4

*mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade.  
(...)"*

*"Por aí se 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."*

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.

O contencioso administrativo no âmbito da Receita Federal do Brasil é regido pelo Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e mais especificamente, no caso das contribuições sociais de que tratam os artigos 2º e 3º da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, pela Portaria RFB n.º 10.875, de 16 de agosto de 2007.

Em ambos diplomas legais, nos artigos 59, inciso II e 27, inciso II, respectivamente, está disposto que são nulos "os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa" (grifei)

No caso em tela, versando o lançamento, exclusivamente, sobre a responsabilidade solidária decorrente da cessão de mão de obra, no período de 05/1995 a 10/1998 (frente à retificação havida para excluir as competências anteriores à Lei n.º 9032/95), a efetiva prestação do serviço com cessão deve ficar cabalmente demonstrada no relatório fiscal.

Estatui o artigo 31, caput, da Lei n.º 8.212/91:

*"Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta lei, em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23.*

**Alteração - Art. 31.** *O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23 não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. (Redação alterada pela MP n.º 1.523-9, reeditada até a conversão na Lei n.º 9.528/97)*

E, o **parágrafo 2º**, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 9.032/95, vigente à época do fato gerador, dispõe que :

*"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 direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros, independentemente da natureza e da forma de contratação". (Redação alterada pela Lei n.º 9.032/95)*

Portanto, a solidariedade só estará presente nos serviços contínuos, onde houver cessão de mão de obra (art.31, caput da Lei nº 8.212/91), de forma que a constatação da existência ou não da solidariedade dar-se-á mediante a verificação da forma como foram contratados os serviços.

Por força do dispositivo legal, acima referido, a fiscalização deve comprovar, quando do lançamento, a existência da cessão de mão de obra nos moldes descritos pela legislação. Devem ser descritos os serviços prestados com os elementos caracterizadores da prestação de serviço com 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 (contratante) ou na de terceiros; que tenham realizado serviços contínuos, repetindo-se periódica ou sistematicamente.

Com base nas informações trazidas no relatório fiscal é impossível concluir acerca da configuração ou não da cessão de mão-de-obra, fato este determinante para o lançamento de débito por responsabilidade solidária. A fiscalização deve comprovar, quando do lançamento, a existência da cessão de mão de obra nos moldes descritos pela legislação.

No presente caso, limitou-se o relatório fiscal da notificação a informar, em poucas palavras que: "O SEBRAE no período de outubro de 1995 a novembro de 1998, contratou a empresa terceirizada, objeto do presente lançamento, para a prestação de serviços a título de instrutoria, como objetivo de ministrar diversos cursos no Estado com vistas a atingir o objetivo proposto em seu Estatuto."

Pelo exposto, não é possível, com base nas informações trazidas no relatório fiscal, concluir acerca da configuração ou não da cessão de mão-de-obra, fato este determinante para o lançamento de débito por responsabilidade solidária.

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 cessão de mão-de-obra.

A falta de caracterização da cessão de mão de obra, no Relatório Fiscal, por si só gera o cerceamento de defesa do contribuinte e conseqüentemente a anulação do lançamento de responsabilidade solidária pelas contribuições previdenciárias advindas da prestação de serviço com cessão de mão de obra, nos termos do inciso II, do artigo 59, do Decreto 70.235/72.

Afora o motivo acima exposto, determinante para a anulação do lançamento, devo deixar consignado que não consta dos autos provas de que os devedores solidários tenham tido ciência, das duas diligências fiscais e seus resultados fls.110/111 e 185/186, sendo emitida a Decisão-Notificação sem a possibilidade do contraditório em relação à primeira diligência fiscal.

A impossibilidade de conhecimento dos fatos que levaram à retificação do débito ocasionou a supressão de instância. O recorrente possui o direito de apresentar suas contra-razões aos fatos apontados pela fiscalização ainda na primeira instância administrativa.

t  
JW.6

Da forma como foi realizado o procedimento, o direito do contribuinte ao contraditório foi conferido somente em grau de recurso, configurando o cerceamento de defesa.

Por todo o exposto, e considerando que a falta de caracterização da cessão de mão de obra para sustentar o levantamento se sobrepõe ao cerceamento de defesa imposto pelo não conhecimento da diligência fiscal,

Voto pela anulação do lançamento.

Sala das Sessões, em 04 de junho de 2008

  
LIEGE LACROIX THOMASI

## Declaração de Voto

Conselheiro, MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

Concordo com o entendimento proferido de que há uma irregularidade no procedimento, qual seja: a falta de caracterização da cessão de mão-de-obra. Entretanto, discordo dos efeitos de tal reconhecimento.

A responsabilidade solidária ocorre somente nos casos em que há o envolvimento da cessão de mão-de-obra, conforme redação do art. 31 da Lei n° 8.212/1991. Sendo a caracterização da ocorrência da cessão um dos pressupostos para configuração da solidariedade, deveria constar do relatório fiscal. O relatório não indicou a forma como os serviços foram prestados (colocação à disposição).

Conforme prevê o art. 32 da Portaria MPS n° 520/2004, que rege o processo administrativo fiscal, a nulidade dos atos são somente as seguintes:

*Art. 32. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;*

*III - o lançamento não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo, a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*





Sendo assim, entendo que o relatório fiscal pode ser complementado, a fim de mais bem caracterizar a cessão de mão-de-obra, sem necessidade de ser anulada a NFLD, mesmo porque, o princípio que rege o processo administrativo é o da economia processual. O que deve ser anulada é a Decisão-Notificação que não considerou a ausência de todos os elementos no relatório fiscal, conforme previsto no inciso II, do art. 32 acima transcrito.

Não resta dúvida portanto, que há um vício na presente Notificação, o ponto controverso reside na possibilidade de saneamento ou não da falta. Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização. A falha na motivação pode ser corrigida, desde que o motivo tenha existido.

De acordo com o previsto no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, há apenas dois casos de nulidades: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Conforme disposto no art. 60 do referido Decreto, as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das acima referidas não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Destaca-se que mesmo nos casos de preterição do direito de defesa, não deve ser anulada a NFLD ou o auto de infração, mas sim a decisão ou o despacho. Prova desse entendimento é que se não houver a cientificação do sujeito passivo, não há dúvida que há um cerceamento ao direito de defesa, mas pergunta-se: há que ser anulada a NFLD? Entendo que não, assim como a maior parte, se não a totalidade dos demais Conselheiros. Não se pode olvidar que a cientificação é parte necessária ao aperfeiçoamento do lançamento fiscal, e portanto é intrínseco ao ato, mas o vício dessa cientificação não é causa de nulidade do procedimento fiscal.

Não se pode esquecer que o lançamento após notificado ao sujeito passivo não se torna perfeito e acabado. Esse lançamento pode ser alterado em função da impugnação do sujeito passivo, por recurso de ofício ou por iniciativa de ofício, conforme previsão no art. 145 do CTN. O processo administrativo fiscal tem justamente a função de constituir definitivamente ao crédito, assegurando-lhe a certeza e a liquidez. Caso não adotemos essa característica inerente ao processo administrativo, transformaríamos nossas decisões na cômoda anulação da NFLD ou do auto de infração, nos furtando à análise de mérito, para procurarmos meras irregularidades formais na constituição do crédito.

O apego demasiado à formalidade por este Colegiado vai de encontro aos princípios do Direito Administrativo da economia processual e da eficiência. Se é reconhecido que a fiscalização pode efetuar novo lançamento fiscal, após a anulação por vício formal, para quê gastar tanto esforço e tempo, se podemos aproveitar todas as provas que estão colacionadas aos autos, consertando o feito?

Não entendo ser aplicável ao presente caso os Pareceres CJ/MPAS n.º 1.045/1997 e 1.627/1999, uma vez que esses Pareceres são específicos para o caso em que a nulidade do procedimento não foi detectada pelo CRPS, mas somente quando da inscrição do

A

8

crédito em Dívida Ativa. Sendo assim, não havia como corrigir a falha, senão pela anulação da Notificação Fiscal. Além do mais, o referido Parecer referia-se a uma legislação anterior à Portaria MPS n.º 520, que foi publicada pelo próprio Ministro de Estado.

A melhor caracterização da falha encontrada pela fiscalização pode ser realizada por meio de relatório fiscal complementar; afinal é para isso que servem as diligências fiscais. Atenta-se que não é este Colegiado que irá convalidar o ato de lançamento, mesmo porque não possui competência para isso. A convalidação será realizada pelo próprio órgão que efetuou o lançamento fiscal.

A persistir o entendimento desta Câmara, em qualquer hipótese que se verificar uma irregularidade, que ensejasse complementação do relatório fiscal, esta não poderia ser realizada. Desse modo, a decisão descumpra a lei, no caso o Decreto n.º 70.235/1972, uma vez que nenhuma diligência poderia ser mais realizada, pois toda a diligência colaciona novas informações que não constavam no relatório inicial.


Destaca-se que a possibilidade de complementação do relatório fiscal, reconhecendo a sanidade do vício, já foi ratificada por este Colegiado, por unanimidade, no julgamento do recurso de n.º 142.245, em 12 de fevereiro de 2008, cujo relator foi o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, nestas palavras:

*Não obstante as razões apresentadas, entendo que a diligência fiscal, relatório complementar e despacho decisório emitidos [fls. 53-64], com a conseguinte intimação da ora Recorrente para manifestação, sanaram o vício constante do lançamento, sendo inoportuna e despendiosa qualquer reparação por este órgão julgador. (grifei)*

Uma vez que a Decisão-Notificação não considerou o fato de o relatório fiscal estar incompleto, merece ser anulada. Deve o Auditor notificante completar o relatório fiscal motivando o entendimento do enquadramento na presente notificação. Frisa-se que entendo que não cabe a diligência para complementar o relatório em segunda instância administrativa, pois ocasionaria a supressão de instância; por esse motivo é que voto por anular a decisão-notificação. Anulando a decisão de primeiro grau é reaberta toda a discussão sobre os dados que porventura sejam acrescidos aos autos, o que favorece o contraditório e a ampla defesa.

**CONCLUSÃO:** Pelo exposto voto por ANULAR a DECISÃO-NOTIFICAÇÃO, devendo os autos retornarem à fiscalização para que seja elaborado novo relatório fiscal, que evidencie, nos termos do voto, os serviços que envolveram cessão de mão-de-obra.

É como voto.

  
MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA