

CC02/C05
Fls 193



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº	35346.002269/2004-36
Recurso nº	142.526 Voluntário
Matéria	Responsabilidade Solidária
Acórdão nº	205-00.249
Sessão de	12 de fevereiro de 2008
Recorrente	SEBRAE- SERVIÇO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE SC
Recorrida	DRP-FLORIANÓPOLIS -SC

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/1997 a 31/01/1999

Ementa: - DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. O lançamento 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 e conseqüente nulidade.

Processo anulado

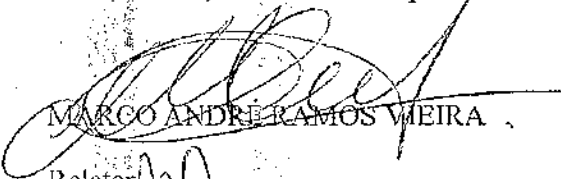
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo n.º 35346.002269/2004-36
Acórdão n.º 205-00.249

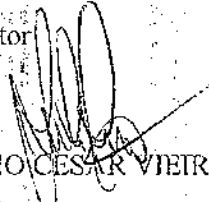
RECEBIMOS - Quinta Câmara
CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Data 30.03.09
Relator: Alceu Soares
MCM 1121577

CC02/C05
Fls. 194

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Por maioria de votos anulou-se o lançamento Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes. O Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes apresentará Declaração de voto acompanhando o voto vencedor.


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

Relator


JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Presidente

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, Damião Cordeiro de Moraes, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Liege Lacroix Thomasi, Adriana Sato e Misael Lima Barreto



Processo n.º 35346.002269/2004-36
Acórdão n.º 205-00 249

2ª SEÇÃO - CÂMBIO E CONFÉRENCIA DE DOCUMENTOS
Brasília 30 / 03 / 09
Rosilene Almeida Santos <i>ff</i> Metr. 15.12.77

CC02/C05
Fls 195

Relatório

A presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social em virtude do instituto da responsabilidade solidária, previsto no art. 31 da Lei n.º 8.212/1991. O período compreende as competências julho de 1997 a janeiro de 1999. A base de cálculo dos segurados utilizados na prestação de serviços pela CONJUNTURA CONSULTORIA E ASSESSORIA ECONÔMICA S/C LTDA, foram obtidas em função da análise da documentação da recorrente, fls. 22 a 28.

Não conformada com a notificação, foi apresentada defesa pelo Sebrae, fls. 38 a 49. Foi comandada diligência fiscal, conforme fl. 135, tendo a fiscalização prestado esclarecimentos às fls. 137 a 138.

A Decisão-Notificação confirmou a procedência, em sua totalidade, do lançamento, fls. 139 a 147.

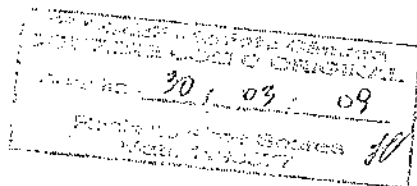
Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso, conforme fls. 157 a 159.

Foi comandada nova diligência, fls. 187; tendo a fiscalização se manifestado às fls. 189 e 190, propondo a manutenção do lançamento.

É o Relatório.

É o Relatório.

[Handwritten signature]



Voto Vencido

Conselheiro MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA, Relator.

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

Recurso interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 185, o depósito recursal foi realizado, conforme fl. 160. Pressupostos superados, passo para o exame das questões preliminares ao mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES:

Há uma irregularidade no procedimento, qual seja: a falta de caracterização da cessão de mão-de-obra.

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.º 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.º 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.

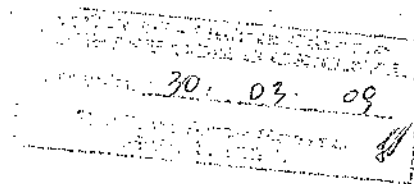
§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 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.

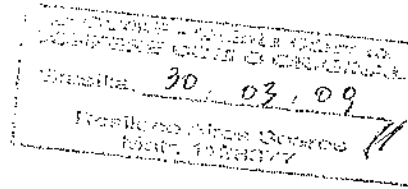
Não se pode esquecer que o lançamento após notificado ao sujeito passivo não se torna perfeito e acabado. Esse lançamento pode ser alterado em função da impugnação do sujeito passivo, por recurso de ofício ou por iniciativa de ofício, conforme previsão no art. 145 do CTN. O processo administrativo fiscal 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 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

Processo n.º 35346 002269/2004-36
Acórdão n.º 205-00 249



CC02/C05
Fls 198

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.

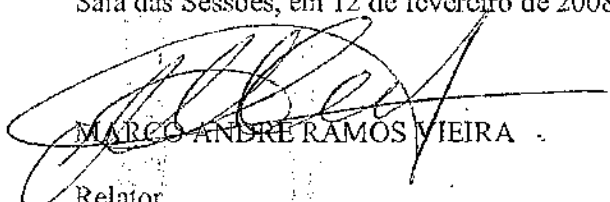
Uma vez que a Decisão-Notificação não considerou o fato de o relatório fiscal estar incompleto, merece ser anulada. Deve o Auditor notificante completar o relatório fiscal motivando o entendimento do enquadramento na presente autuação.

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.

Sala das Sessões, em 12 de fevereiro de 2008



MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

Relator



Voto Vencedor

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Relator Designado

Peço vênia para divergir do ilustre e zeloso relator que proferiu voto pela anulação da decisão de primeira instância em razão da falta de caracterização clara e precisa no lançamento da cessão de mão de obra.

Inicialmente, entendo não se tratar de mero vício de procedimento, vício formal, já que, sobretudo, a caracterização da cessão de mão de obra é o fundamento central para o lançamento. A retenção do valor correspondente a onze por cento dos serviços constantes em nota fiscal ou fatura somente se justifica nos casos de cessão de mão de obra ou empreitada e, mesmo assim, para os serviços listados pela legislação, o que torna da essência do lançamento a precisa caracterização da cessão de mão de obra. E não pode ser meramente formal a ausência do que de mais essencial há no ato administrativo de lançamento, a caracterização do fato gerador:

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. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)

§ 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;

IV - 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 dada pelo Decreto n.º 4.729, de 9/06/2003)*
- 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.*

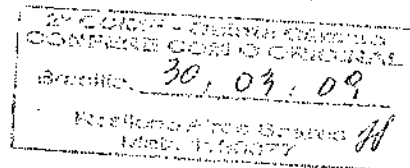
§ 3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra.

De mesma forma que os fatos geradores, a cessão de mão de obra, que obriga à retenção como antecipação das contribuições previdenciárias a serem devidas quando do pagamento de salários, necessita ser perfeitamente caracterizada no lançamento, possibilitando ao contribuinte exercer seu direito de defesa.

Não se questiona que a auditoria fiscal nas empresas é um procedimento administrativo, onde através do exame de livros, documentos e fatos se verifica a ocorrência dos fatos geradores da obrigação, determina-se a matéria tributável, calcula-se o tributo devido e se identifica o sujeito passivo, nos exatos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Mas nem por isso é mero procedimento a descrição do fato gerador:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.



Após as verificações acima, compete à autoridade demonstrá-lo através de documentos criados para esta finalidade específica, notificação fiscal de lançamento do débito ou auto-de-infração. Esses documentos possuem tanto forma quanto conteúdo. Como exemplo de elementos formais temos as informações obrigatórias que devem constar no auto de infração, conforme artigo 640, §1º da IN MPS/SRP nº 03, de 14/07/2005:

Art. 640. O Auto de Infração - AI é o documento emitido privativamente por AFPS, no exercício de suas funções, durante o procedimento fiscal, e se destina a registrar a ocorrência de infração à legislação previdenciária por descumprimento de obrigação acessória e a constituir o respectivo crédito da Previdência Social relativo à penalidade pecuniária aplicada.

§ 1º O AI deve conter a identificação do autuado, o dispositivo legal infringido, o valor e o dispositivo legal da multa aplicada, bem como o local, a data e a hora de sua lavratura.

E como conteúdo temos, principalmente, a descrição dos fatos geradores que motivaram o lançamento. Indubitavelmente, forma não se confunde com conteúdo nem com motivo. Como se sabe, no Direito Administrativo se construiu uma doutrina uníssona acerca dos elementos que compõem um ato administrativo, identificando-se: **sujeito** que o pratica, **finalidade** a que se destina, **forma** de que se reveste, **motivo** que o provoca e **conteúdo** que o descreve. A forma é o revestimento através do qual o conteúdo do ato administrativo se exterioriza. Nas lições da Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro não é possível o sancionamento do ato quando o vício recai sobre motivo, finalidade ou conteúdo:

"Quanto ao motivo e à finalidade, nunca é possível a convalidação. No que se refere ao motivo, isto ocorre porque ele corresponde a situação de fato que ou ocorreu ou não ocorreu; não há como alterar, com efeito retroativo, uma situação de fato (...)"

O objeto ou conteúdo ilegal não pode ser objeto de convalidação." (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, página 229)

A falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, constatação essa apontada pelo próprio relator, cerceia o direito de defesa do contribuinte que fica sentenciado a fazê-lo genericamente. A ampla defesa, reconhecida como direito constitucional, somente se efetiva se o fato imputado à pessoa for precisamente descrito pela autoridade pública. No processo administrativo fiscal, ato com preterição do direito de defesa é nulo e, portanto, incabível sua convalidação:

Decreto nº 70.235/72

Art. 59. 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.

A própria Secretaria da Receita Previdenciária, órgão responsável pela fiscalização, reconhece através da Instrução Normativa SRP nº 03, de 14/07/2005 que a falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores cerceia o direito de defesa do sujeito passivo.

Assim, inevitavelmente, de uma simples conjugação com o artigo 59 acima transcrito somente se pode concluir que é nulo o lançamento sob exame, *verbis*:

Art. 661. O relatório fiscal objetiva a exposição clara e precisa dos fatos geradores da obrigação previdenciária, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, a propiciar a adequada análise do crédito e a ensinar ao crédito o atributo de certeza e liquidez para garantia da futura execução fiscal.

Discordo do ilustre relator quanto à possibilidade de complementação do relatório fiscal através da anulação da decisão de primeira instância. Primeiro porque a regra acima é explícita quanto à nulidade, segundo porque o saneamento do lançamento somente é permitido até a decisão de primeira instância, conforme artigo 18, §3º do Decreto nº 70.235/72, e terceiro porque não se pode anular aquilo que não contém vício, como bem assinalou em seu voto. Que vício contém a decisão de primeira instância para que seja anulada? Entendeu o julgador que a descrição dos fatos geradores foram suficientes, realizando um juízo que não necessariamente corresponde a este colegiado. Não houve vício, mas apenas entendimentos divergentes.

Decreto nº 70.235/72

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993)

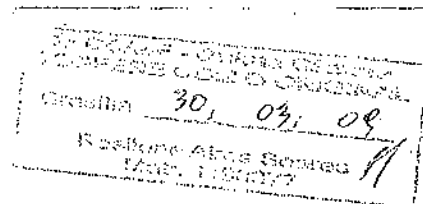
§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexistências de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993)

No entanto, desposo do mesmo entendimento do ilustre relator quanto ao perigo de apego demasiado às formalidades do processo. Como já salientado neste presente voto, forma é apenas o revestimento de um conteúdo. Acontece que não identifiquei vício formal na falta de descrição clara e precisa da cessão de mão de obra ou determinado fato gerador de contribuições previdenciárias, mas vício na matéria, conteúdo, objeto e motivo.

Quanto ao Princípio da Economia Processual, também entendo que não seria caso de sua aplicação, mesmo porque se estaria partindo da presunção de que ocorreu o fato gerador ou a cessão de mão de obra, mas, no entanto, a autoridade fiscal não foi diligente o suficiente para caracterizá-lo. Caso se convencesse o julgador de sua ocorrência a descrição restaria suficiente e não haveria preterição do direito de defesa.

Cabe assinalar também que após a nulidade do lançamento se devolve ao órgão arrecadador o poder discricionário de avaliar a possibilidade ou não de nova constituição do crédito, caso entenda que o fato anteriormente imputado ao sujeito passivo ocorrera ou não. A

Processo n.º 35346 002269/2004-36
Acórdão n.º 205-00.249



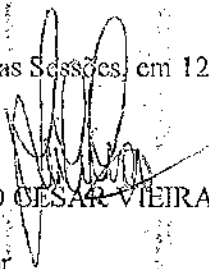
CC02/C05
Fis. 203

insuficiente caracterização do fato gerador torna o lançamento nulo por cerceamento de defesa, exatamente porque não se pode afirmar com certeza se ele ocorreu ou não. Daí porque também não me filio ao entendimento de que seria caso de provimento do recurso.

A falta de caracterização clara e precisa do fato gerador faz com que pare apenas a incerteza e, nesse contexto, não se poderia exigir do sujeito passivo condições de exercício da ampla defesa contra aquilo que até mesmo o julgador não se convenceu de sua ocorrência.

Por tudo, voto por anular o lançamento.

Sala das Sessões, em 12 de fevereiro de 2008



JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Relator



Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro	
Processo nº	30.02.08
Relator	Marco Andre Ramos Vieira
Assinatura	17/02/08
CC02/C05	
Fls 204	

Declaração de Voto

Conselheiro DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES. Relator

1. Não obstante a clareza e o embasamento jurídico do voto proferido pelo nobre relator, Conselheiro MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA, peço *venia* para dele discordar.

2. *In casu* está comprovada, pela leitura do relatório fiscal, a falta de caracterização da cessão de mão-de-obra, procedimento que deve ser observado para validade do lançamento.

3. O Decreto nº 3 048/99 (art. 219) deixou claro que as empresas contratantes de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra deveriam fazer a retenção e recolher a importância retida, em nome da contratada.

4. Entretanto, o próprio dispositivo (art. 219, §1º) tratou de caracterizar o que seria a "cessão de mão-de-obra", inclusive enumerando as situações em que os serviços seriam prestados nesta modalidade.

5. De maneira que o fiscal notificante deve deixar claro em seu relatório os elementos necessários à caracterização da cessão, conforme elencados na própria norma previdenciária.

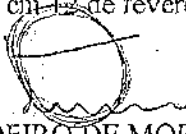
6. E a ausência deste procedimento, no meu sentir, também contraria frontalmente o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, pois é dever do fisco verificar a ocorrência do fato gerador do tributo.

7. E mais ainda, trata-se de garantir ao contribuinte o exercício do seu direito de defesa, sem o qual não se pode dar prosseguimento ao presente lançamento, pois deve ser observado no âmbito do processo fiscal administrativo.

8. Com isso, a preterição do direito de defesa é causa suficiente para a nulidade do lançamento, conforme autoriza o art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, inclusive sendo incabível a sua convalidação.

9. Nesse sentido, já havia firmado o meu posicionamento ao enfrentar a matéria no julgamento dos Recursos nºs 141.625 e 141.621 (DOU de 21/02/2008), motivo pelo qual voto pela anulação do lançamento.

Sala das Sessões, em 12 de fevereiro de 2008


DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES

Relator