



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19.05.09
Maria de Fátima Ferreira de Carvalho
Mat. Siae 751683

CC02/C06
Fls. 372

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEXTA CÂMARA**

Processo nº 35444.001800/2006-15
Recurso nº 145.468 Voluntário
Matéria ÓRGÃO PÚBLICO - RETENÇÃO 11%
Acórdão nº 206-01.137
Sessão de 06 de agosto de 2008
Recorrente MUNICÍPIO DE TUPÃ - PREFEITURA DA ESTÂNCIA TURÍSTICA
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - BAURU/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1999 a 31/05/2005

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - RETENÇÃO DOS 11% - CARACTERIZAÇÃO DA CESSÃO DE MÃO DE OBRA E EMPREITADA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ÔNUS DA TOMADORA DE SERVIÇOS.

O instituto da retenção de 11% está previsto no art. 30, IV, 31 da Lei nº 8.212/1991, com redação conferida pela Lei nº 9.711/1998.

Na contratação de serviços que envolvem cessão de mão de obra e empreitada a caracterização pode encontrar-se demonstrada no próprio relatório fiscal e nos contratos anexados aos autos.

A não apresentação de todos os documentos durante o procedimento fiscal, no caso contratos, acaba por inverter o ônus da prova, para que o recorrente demonstre e comprove a não existência de cessão que o obrigasse a realizar a referida retenção.

A mera alegação sem a comprovação dos fatos, não possui o condão de desconstituir o lançamento realizado.

O relatório fiscal fez o cotejamento entre a documentação e a descrição das contratações mediante empreitada e cessão de mão-de-obra (quando possível). Desse modo, a recorrente deveria ter retido o valor de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura, observados os limites de deduções e recolher a importância até o dia dois do mês subsequente à emissão da respectiva nota fiscal/fatura.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIB. NTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	19.05.09
	
Maria de Fátima Pereira de Carvalho Mat. SIAPE 751683	

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, I) por maioria de votos em rejeitar a nulidade argüida. Vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator) e Rogério de Lellis Pinto, que votaram por declarar a nulidade. II) por maioria de votos em declarar a decadência das contribuições incidentes sobre os fatos geradores ocorridos até 11/2000. Vencidas as conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira, que votaram por não declarar a decadência. III) por maioria de votos, no mérito, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator) e Rogério de Lellis Pinto, que votaram por dar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o(a) Conselheiro(a) Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.



ELIAS SAMPAIO FREIRE

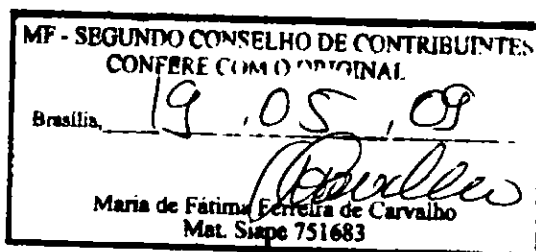
Presidente



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA

Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Rogério de Lellis Pinto, Bernadete de Oliveira Barros, Cleusa Vieira de Souza, Ana Maria Bandeira e Marcelo Freitas de Souza Costa (Suplente Convocado).



Relatório

MUNICÍPIO DE TUPÃ - PREFEITURA DA ESTÂNCIA TURÍSTICA, contribuinte, pessoa jurídica de direito público, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da então Delegacia da Receita Previdenciária em Bauru/SP, DN nº 21.423.4/267/2006, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal referente às contribuições sociais devidas ao INSS pela empresa, na qualidade de tomadora de serviços, nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, concernentes à retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor da nota fiscal/fatura de prestação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra por empresa contratada, em relação ao período de 01/12/1999 a 31/05/2005, conforme Relatório Fiscal às fls. 211/218.

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, lavrada em 13/12/2005, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito no valor de R\$ 62.208,36 (Sessenta e dois mil, duzentos e oito reais e trinta e seis centavos).

De acordo com o Relatório Fiscal a Prefeitura Municipal de Tupã, em que pese ter contratado diversos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, deixou de efetuar o recolhimento da retenção de 11% de que trata o artigo 31 da Lei nº 8.212/91.

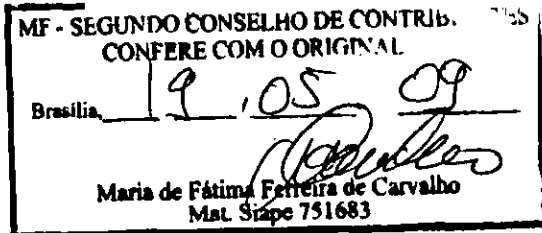
Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 316/366, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Inicialmente, alega que a apreciação de inconstitucionalidades e ilegalidades de leis ou atos normativos pela autoridade administrativa é plenamente aceita na doutrina e jurisprudência, sendo defeso ao julgador da esfera administrativa se esquivar dos argumentos ofertados pela contribuinte, relativamente a esse tema.

Preliminarmente, pretende seja reconhecida a decadência pleiteada em sua impugnação, sob o argumento que a Lei nº 8.212/91 não poderia definir prazo decadencial diverso do estipulado no Código Tributário Nacional, de cinco anos, sob pena de incorrer em vício insanável de ilegalidade e inconstitucionalidade, ao conflitar com normatização de hierarquia superior, violando o artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal, restando decaído o crédito previdenciário lançado fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, nos moldes do artigo 150, § 4º, do CTN, sobretudo tratando-se de lançamento por homologação.

Insurge-se contra a exigência consubstanciada na peça vestibular do feito, por entender não haver prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, ao contrário do entendimento do fiscal autuante, sobretudo quando este sequer logrou comprovar as alegações fiscais, não se baseando em qualquer contrato para verificar se havia ou não equipe à disposição do tomador de serviços.

Em defesa de sua pretensão, em relação aos serviços de construção de civil, suscita que foram prestados mediante empreitada total, não ensejando a obrigação de retenção de 11% do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, sendo aplicável a responsabilidade solidária insculpida no artigo 30, inciso VI, do mesmo Diploma legal.



Pugna pela decretação da nulidade do lançamento, aduzindo para tanto que o fiscal autuante, ao constituir o crédito previdenciário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa, contrariando o disposto no artigo 142, parágrafo único, do CTN, em total preterição do direito de defesa da notificada, mormente quando somente tomou conhecimento da infração quando da lavratura da presente notificação fiscal.

Contrapõe-se ao lançamento fiscal, sob a alegação de que as empresas CONSTRUREDE e CONSTRUPÃ são optantes pelo regime de tributação do SIMPLES, não estando sujeitas, portanto, à retenção objeto da presente notificação, conforme se extrai da doutrina e jurisprudência transcritas em sua peça recursal.

Inferre que a contribuinte sempre cumpriu com suas obrigações tributárias principais e acessórias, tendo recolhido a integralidade dos tributos efetivamente devidos, consoante se positiva das Certidões Negativas de Débitos trazidas à colação junta à sua impugnação.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar a Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos, tornando-a sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

A então Secretaria da Receita Previdenciária apresentou contra-razões, às fls. 368/371, em defesa da decisão recorrida, propondo a sua manutenção.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, Relator

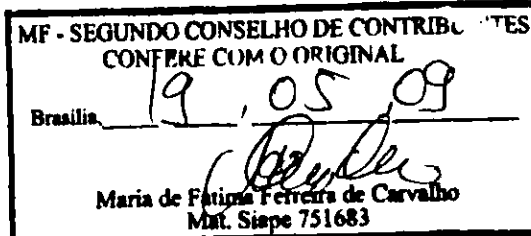
Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e dispensado o recolhimento do depósito recursal, por tratar-se de Órgão Público, conheço do recurso e passo a examinar as alegações recursais.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Preliminarmente, vindica a contribuinte seja acolhida a decadência de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em detrimento do prazo decenal insculpido no art. 45, da Lei nº 8.212/91, por considerá-lo inconstitucional, restando maculada a exigência cujo fato gerador tenha ocorrido fora do prazo encimado, hipótese que se amolda ao presente caso.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, senão vejamos:



"Art. 45 - O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]"

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, *in verbis*:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

[...]"

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

"Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...].

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149, do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150, do CTN, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades tributárias.

Dessa forma, sendo as contribuições previdenciárias tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, conforme se extrai de recentes decisões de nossos Tribunais Superiores, uma das quais com sua ementa abaixo transcrita:

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 19 05 09	
 Maria de Fátima Ferreira de Carvalho Mat. Siapc 751683	

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

[...].

2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no artigo 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social." (AgRg no Recurso Especial nº 616.348 – MG – 1ª Turma do STJ, Acórdão publicado em 14/02/2005 - Unânime).

Mais a mais, a Constituição Federal, em seu artigo 146, é por demais enfática, clara e objetiva ao disciplinar a matéria, estabelecendo que obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários são matérias reservadas à Lei Complementar:

"Art. 146. Cabe à Lei complementar:

[...].

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

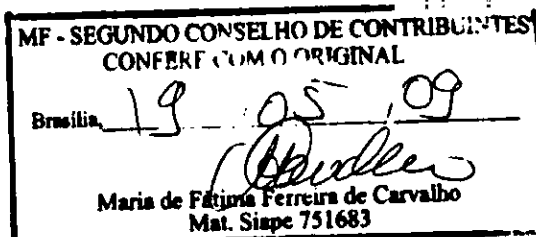
[...].

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;"

Nesse diapasão, não faz o menor sentido prevalecer o prazo decadencial inscrito no artigo 45, da Lei nº 8.212/91, por tratar-se de lei ordinária e a matéria necessitar de lei complementar para sua regulamentação, sob pena de se ferir flagrantemente a Constituição Federal.

Em verdade, o instituto da decadência, bem como da prescrição, devem ser aplicados obedecendo ao prazo quinquenal do Código Tributário Nacional, por se tratar de lei complementar, estando em perfeita consonância com nossa Carta Magna.

Dito isso, aplicando-se o prazo decadencial do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, qual seja, 10 (dez) anos, nos quedamos aos ditames de uma norma hierarquicamente inferior (lei ordinária) sobre o que define outra superior (lei complementar), o que é absolutamente repudiado por nosso ordenamento jurídico, sobretudo quando a Constituição Federal estabelece que referida matéria deve ser disciplinada por lei complementar, *in casu*, o Código Tributário Nacional, a qual para aprovação necessita de *quorum* qualificado, diferente da lei ordinária.



Deve-se frisar, ainda, que o entendimento de que a Lei nº 8.212/91, por ser lei especial, deve sobrepor ao CTN (norma geral) também não tem o condão de prosperar. A norma geral serve justamente como base, para nortear, todas as outras normas especiais, não podendo estas se contraporem ao que delimita àquela, especialmente quando a matéria está reservada a lei complementar por força da Constituição Federal, tendo em vista a hierarquia formal, hipótese que se amolda ao presente caso. Se assim não fosse, de que serviriam as normas gerais, se a qualquer momento pudessem ser revogadas por leis especiais hierarquicamente inferiores.

Observe-se que o princípio da especialidade poderá ser aplicado quando duas leis hierarquicamente iguais se contraporem, por exemplo, duas leis ordinárias, ou quando a matéria não for reservada constitucionalmente a lei complementar, e estiver prevista concomitantemente nesta última e em lei ordinária, o que não se vislumbra na hipótese vertente.

A sujeição das contribuições previdenciárias às normas gerais de direito tributário já foi chancelada em diversas oportunidades por nossos Tribunais Superiores e corroborada pela doutrina, conforme se extrai do excerto da obra DIREITO DA SEGURIDADE SOCIAL, de autoria de Leandro Paulsen e Simone Barbisan Fortes, nos seguintes termos:

"As Contribuições especiais, dentre as quais as contribuições de seguridade social, por configurarem tributo, sujeitam-se, ainda, às normas gerais de direito tributário que estão sob a reserva de lei complementar (art. 146, III, da CF).

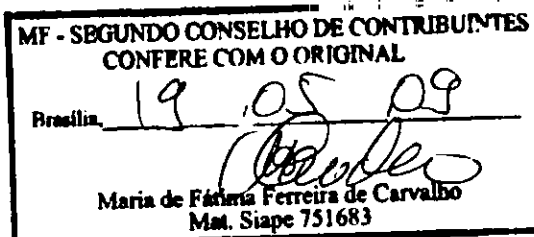
O STF, em novembro de 2003, mais uma vez reafirmou este entendimento, conforme se vê da explicação de voto do Min. Carlos Velloso:

[...] as contribuições estão sujeitas, hoje, à lei complementar de normas gerais (C.F., art. 143, III). Antes da Constituição de 1988, a discussão era extensa...Então, o que fez o constituinte de 1988? Acabou com as discussões, estabelecendo que às contribuições aplica-se a lei complementar de normas gerais, vale dizer, aplica-se o Código Tributário nacional, especialmente, no que diz respeito à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (C.F., art. 146, inciso III, b); e quanto aos impostos, a lei complementar definiria os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, a). (STF, RE 396.266-3/SC, nov/2003).

[...].

As contribuições sujeitam-se às normas gerais de direito tributários estabelecidos pelo Livro II do CTN (art. 96 em diante), do que são exemplo o modo de constituição do crédito tributário, as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, os prazos decadencial e prescricional e as normas atinentes à certificação da situação do contribuinte perante o Fisco.

[...] (Direito da Seguridade Social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde – Simone Barbisan Fortes, Leandro



Paulsen – Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005, págs. 356/358) (grifamos).

Ademais, ao admitirmos o prazo decadencial inscrito na Lei nº 8.212/91, estamos fazendo letra morta da nossa Constituição Federal e bem assim do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, foi entendimento da Egrégia Primeira Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça que, ao analisar o Recurso Especial nº 616.348, em 15/08/2007, decidiu por unanimidade de votos declarar a inconstitucionalidade do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, senão vejamos:

"CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

1. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

2. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente."

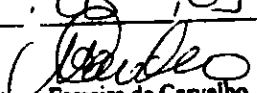
Como se observa, a decisão encimada espelha a farta e mansa jurisprudência judicial a propósito da matéria, impondo seja aplicado o prazo decadencial inscrito no CTN, igualmente, para as contribuições previdenciárias.

Aliás, esse sempre foi o posicionamento deste Conselheiro que, somente não admitia o prazo quinquenal para as contribuições previdenciárias em virtude do disposto na Súmula nº 02, do 2º Conselho de Contribuintes, a qual determina ser defeso ao julgador administrativo afastar a aplicação de legislação vigente a pretexto de inconstitucionalidade.

Entrementes, após melhor estudo a respeito do tema, levando-se em consideração os recentes julgados da 1ª Turma da CSRF, concluímos que o fato de afastar os ditames do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, aplicando-se os artigos 150, § 4º, ou 173 (no caso de fraude comprovada) do CTN, não implica dizer que estar-se-ia declarando a inconstitucionalidade do dispositivo legal daquela lei ordinária.

Com efeito, se assim o fosse, ao admitir o prazo estipulado no artigo 45, da Lei nº 8.212/91, em detrimento ao disposto nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, igualmente, estaríamos declarando a inconstitucionalidade dessas últimas normas legais.

No entanto, após muitas discussões a propósito da matéria, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIB.	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	19.05.09
	
Maria de Fátima Ferreira de Carvalho Mat. Siae 751683	

aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco.

"Súmula nº 08: São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário."

Registre-se, ainda, que na mesma sessão plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Assim, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de acolher o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, na forma do Código Tributário Nacional, em observância aos preceitos consignados na Constituição Federal, CTN, jurisprudência pacífica e doutrina majoritária.

Na hipótese dos autos, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 13/12/2005, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da notificação, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos durante o período de 12/1999 a 11/2000, os quais encontram-se fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

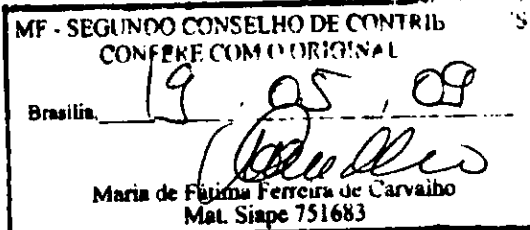
MÉRITO

Em sua peça recursal, em síntese, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve parte substancial da exigência fiscal, aduzindo para tanto que os serviços prestados pelas empresas contratadas não se fizeram mediante cessão de mão-de-obra, especialmente nos casos de construção civil, os quais se deram através de empreitada total, estando, por conseguinte, fora do campo de incidência da retenção de 11%, conforme se extrai da legislação previdenciária, bem como da doutrina e jurisprudência de nossos Tribunais Superiores.

Em outra via, a autoridade julgadora de primeira instância, corroborando a pretensão fiscal, sustentou que os serviços, de fato, foram prestados mediante cessão de mão-de-obra, sobretudo em razão da natureza daqueles serviços, não se cogitando na improcedência do feito.

Não obstante as razões de fato e de direito ofertadas pelo julgador recorrido em defesa da manutenção do lançamento, ousou divergir de seu entendimento, por vislumbrar na hipótese vertente questões meritórias, as quais sustentam o pleito da contribuinte, como passaremos a demonstrar.

Com efeito, o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, determina que as empresas tomadoras de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, por substituição tributária, deverão reter 11% da nota fiscal ou fatura do serviço, a título de contribuição previdenciária, como segue:



"Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33."

Por sua vez, o § 3º do dispositivo legal encimado, traz em seu bojo a definição de *cessão de mão-de-obra*, para efeito do perfeito enquadramento dos casos concretos à norma supratranscrita, ou seja, subsunção da norma ao fato, *in verbis*:

"§ 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."

Ao regulamentar a matéria, o Decreto nº 3.048/99, em seu artigo 219 e parágrafos, reiterou os preceitos legais acima esposados, trazendo ainda, a exemplo do § 4º, do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, rol taxativo dos serviços a serem enquadrados como cessão de mão-de-obra, nos seguintes termos:

"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."

§ 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;

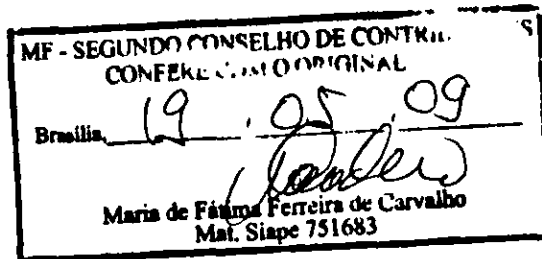
V - serviços rurais;

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;*
- XLX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão; (Redação alterada pelo Decreto nº 4.729, de 09/06/03)*
-
- ORIGINAL - XLX - operação de transporte de cargas e passageiros;*
- 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. [...]”*

Conforme se extrai dos dispositivos legais retro, tratando-se de serviços efetivamente/comprovadamente prestados mediante cessão de mão-de-obra, estará sujeito à retenção de 11% inserida no artigo 31 da Lei nº 8.212/91.

Frise-se, porém, que o entendimento majoritário levado a efeito nesta egrégia Câmara é no sentido de que não basta que a autoridade lançadora informe o serviço prestado, enquadrando-o no rol acima mencionado. 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, com arrimo no artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 19.05.09	
	
Maria de Fátima Ferreira de Carvalho Mat. Siage 751683	

Cumpre esclarecer que referida conduta da fiscalização, em demonstrar cabalmente a ocorrência do fato gerador, com espeque no artigo 142 do CTN, encontra sustentáculo, igualmente, na própria vontade do legislador ordinário que, ao disciplinar a matéria, fez questão de elucidar a conceituação de *cessão de mão-de-obra*, no § 3º, do artigo 31 da Lei nº 8.212/91. Se assim não fosse, bastaria arrolar os serviços que se enquadram como cessão de mão-de-obra, sem conquanto conceituá-lo.

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.

É o que determina o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

"Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento." (grifamos).

Na hipótese vertente, no entanto, ao promover o lançamento exigindo o recolhimento da retenção de 11%, o ilustre fiscal autuante, em seu Relatório Fiscal, simplesmente inferiu que a contribuinte contratou diversos serviços prestados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, sem conquanto listar os serviços e demonstrar/comprovar de forma pormenorizada que foram executados efetivamente através de cessão ou empreitada de mão-de-obra, maculando a exigência fiscal.

Referida omissão afronta de forma flagrante os preceitos contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional que, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, como segue:

"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."

Repita-se, para que tal procedimento tenha validade e esteja em consonância com a legislação de regência, não é suficiente a alegação genérica da autoridade administrativa de que constatou a existência de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, devendo haver comprovação da execução dos serviços por cessão ou empreitada de mão-de-obra, de maneira individualizada ou por tipo de trabalho desenvolvido pelos prestadores de serviços.

Destarte, os atos administrativos, conforme se depreende do artigo 50 da Lei 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, devem ser motivados, sob pena de nulidade, *in verbis*:

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19.05.09
Maria de Fátima Ferreira de Carvalho
Mat. Siape 751683

"Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...].

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]."

Consoante se infere dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo. A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal por vício material.

Outro não é o entendimento do ilustre Dr. Manoel Antônio Gadelha Dias, ex-presidente do 1º Conselho de Contribuinte, conforme se extrai do excerto de sua obra *"O Vício Formal no Lançamento Tributário"*, nos seguintes termos:

"[...]

O defeito na descrição do fato, por exemplo, não pode caracterizar-se mero vício formal, pois a descrição do fato está intimamente ligada à valoração jurídica do fato jurídico, requisito fundamental do lançamento.

A descrição do fato defeituosa tanto pode configurar nulidade de direito material como de direito processual.

Estaremos diante da primeira situação quando o vício atinge o motivo do ato, ou seja, o seu pressuposto objetivo, que corresponde à ocorrência dos fatos que ensejaram a sua prática." (Tórres, Heleno Taveira et al. – coordenação – "Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados – São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 348).

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se posivita dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

"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 sendo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade por vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência." (1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 132.213 – Acórdão nº 101-94049, Sessão de 06/12/2002, unânime).

"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." (2ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 138.595 – Acórdão nº 102-47201, Sessão de 10/11/2005).

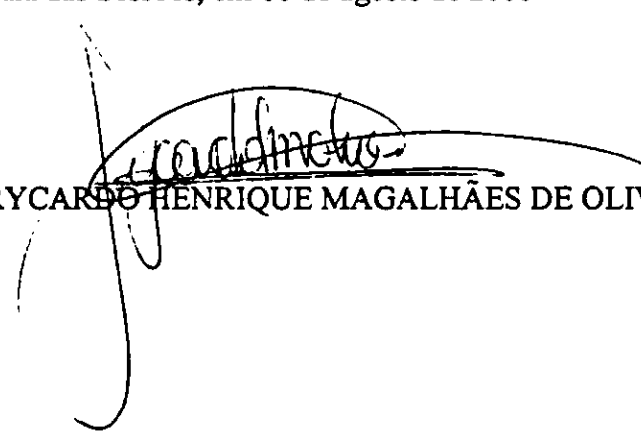
MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	19.05.09
	
Maria de Fátima Ferreira de Carvalho	
Mat. SIAPE 751683	

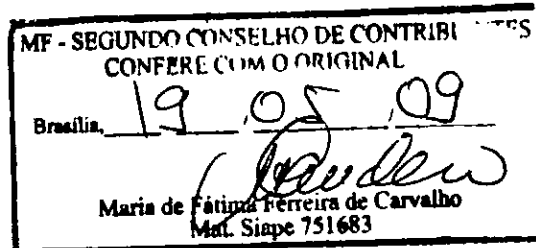
No caso *sub examine*, com mais razão o fiscal autuante deveria ter explicitado circunstanciadamente os motivos que o levaram a concluir que os serviços foram prestados mediante cessão de mão-de-obra, uma vez que a retenção de 11% do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 somente será devida quando cabalmente comprovada a forma de execução dos serviços, enquadrando-os nas hipóteses contempladas na legislação de regência, não se prestando à validar o lançamento a simples menção de tratar-se de serviços dessa natureza.

Observe-se, por fim, que o Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicar, resumidamente, como procedeu a fiscalização na constituição do crédito previdenciário, devendo, dessa forma, ser claro e preciso relativamente aos procedimentos adotados pelo fisco ao promover o lançamento, concedendo ao contribuinte conhecimento pleno dos motivos ensejadores da notificação, possibilitando-lhe o amplo direito de defesa e contraditório.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examine* em desacordo com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, acolher a preliminar de decadência em relação ao período de 12/1999 a 11/2000 e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Sala das Sessões, em 06 de agosto de 2008


RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA



Voto Vencedor

Conselheira ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Relatora-Designada

Ouso divergir do entendimento do ilustre relator, em primeiro lugar no sentido de declarar a nulidade do lançamento considerando que o relatório fiscal não descreve de forma pormenorizada os fundamentos para que se determine a existência de cessão de mão de obra e empreitada de mão de obra, para que determine a exigência de retenção de 11% sobre a nota fiscal de prestação de serviços.

Durante o procedimento foram exigidos por meio do TIAD todos os documentos para que se determinasse o cumprimento da legislação previdenciária, sendo que a não apresentação dos mesmos ou sua apresentação deficiente acaba por inverter o ônus da prova, não possuindo a autoridade fiscal possibilidade de realizar o detalhamento pormenorizado sugerido pelo ilustre conselheiro relator, conforme descrito nas normas previdenciárias.

Ademais, existem serviços que pela própria natureza da prestação consubstanciam-se em cessão de mão de obra, razão porque entendo até mesmo desnecessária o seu detalhamento, bastando para tanto a indicação de que modalidade de serviços está sendo prestado como encontramos no lançamento em questão.

Quanto a alegação de que as obras de construção civil foram executadas mediante empreitada global, o que dispensa a exigência da retenção, passando a vigorar a responsabilidade solidária, entendo que durante o procedimento e mesmo em sede de recurso o recorrente não conseguiu demonstrar o alegado, qual seja, que a contratação deu-se em relação a totalidade da obra. Deve ser lembrado que novamente não basta alegar ou mesmo apresentar documentos, mas sim comprovar a inteira responsabilidade da construtora pelos serviços prestados. Inclusive indicando a responsabilidade pela matrícula e conclusão da obra.

Neste sentido, em não conseguindo durante o procedimento fiscal, apresentar o recorrente documentos que comprovassem encontrar-se dispensado da realização de retenção descrita na norma legal, inclusive em relação as supostas empresas optante pelo SIMPLES, passível de exigência torna-se a retenção, cuja fundamentação encontra-se descrita no anexo Fundamentos Legais do Débito – FLD.

O instituto da retenção de 11% está previsto no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, com redação conferida pela Lei nº 9.711/1998, nestas palavras:

"Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação dada pela MP nº 1.663-15, de 22/10/98 e

15.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	19.05.09
	
Maria de Fátima Ferreira de Carvalho	
Mat. Siape 751683	

convertida no art. 23 da Lei nº 9.711, de 20/11/98). Vigência a partir de 01/02/99, conforme o art. 29 da Lei nº 9.711/98."

A recorrente tomou serviços que envolveram cessão de mão-de-obra e empreitada de mão de obra, prova disso são os levantamentos descritos nos presentes autos. Nesse sentido, destaco a obrigação do fisco em identificar a existência da cessão de mão de obra por meio da análise dos contratos, lançando as contribuições correspondentes apenas em relação aos contratos realizados nessa modalidade e submetidos a autoridade fiscal.

O relatório fiscal fez o cotejamento entre a documentação e a descrição das contratações mediante empreitada e cessão de mão-de-obra (quando possível). Desse modo, a recorrente deveria ter retido o valor de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura, observados os limites de deduções e recolher a importância até o dia dois do mês subsequente à emissão da respectiva nota fiscal/fatura.

De acordo com o previsto no art. 33, § 5º da Lei nº 8.212/1991, o desconto sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa, sendo a responsabilidade direta de quem tinha o dever de realizá-lo.

"Art. 33 (...).

§5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei."

No caso da retenção de 11% não há que se falar em solidariedade, tampouco em benefício de ordem, pois o comando legal impôs a responsabilidade à tomadora de serviços, assim como o fez em relação ao desconto dos segurados empregados. Essa é uma presunção legal absoluta que milita em favor da fiscalização previdenciária.

Cumpre-nos esclarecer ainda, que a fiscalização previdenciária é competente para constituir os créditos tributários decorrentes dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme descrito no art. 1º da Lei 11.098/2005:

"Art. 1º Ao Ministério da Previdência Social compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, bem como as demais atribuições correlatas e consequentes, inclusive as relativas ao contencioso administrativo fiscal, conforme disposto em regulamento."

Ademais, não compete ao auditor fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpri-lhe lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	19.05.09
	
Maria de Fátima Ferreira de Carvalho Mat. SIAPE 751683	

"Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes."

Ainda quanto a demonstração de existência ou não de cessão de mão de obra, entendo que se o auditor tivesse acesso a todos os contratos poderia demonstrar com maior detalhe a execução dos serviços, porém ao não apresentar os contratos a empresa inverteu o ônus da prova, e neste caso teria que provar a não existência da obrigação de realizar a retenção.

Por todo o exposto, entendo que o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, devendo ser mantido nos termos da Decisão Notificação.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto voto por CONHECER DO RECURSO, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 06 de agosto de 2008



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA