



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

Processo nº	35464.001704/2007-10
Recurso nº	000.000 Voluntário
Acórdão nº	2402-001.857 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	27 de Julho de 2011
Matéria	AUTO DE INFRAÇÃO: CESSÃO DE MÃO DE OBRA.
Recorrente	FLEURY S.A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/06/2003 a 30/06/2006

CO-RESPONSABILIDADE DOS REPRESENTANTES LEGAIS.

Com a revogação do artigo 13 da Lei nº 8.620/93 pelo artigo 79, inciso VII da Lei nº 11.941/09, a “Relação de Co-Responsáveis – CORESP” passou a ter a finalidade de apenas identificar os representantes legais da empresa e respectivo período de gestão sem, por si só, atribuir-lhes responsabilidade solidária ou subsidiária pelo crédito constituído.

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO. INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

O contratado de serviços mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá destacar onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura e o contratante, reter e recolher a importância correspondente. A falta de retenção/recolhimento, independentemente do destaque pela contratada, implica o lançamento desses valores contra a contratante.

Pela ausência de natureza instrumental da obrigação, é improcedente a autuação pelo descumprimento de obrigação acessória em razão da falta de retenção/recolhimento.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Ana Maria Bandeira e Ronaldo de Lima Macedo.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente em parte a autuação lavrada em 29/03/2007. A redução da multa se deu por equívoco da fiscalização no critério para verificação do agravante de reincidência e, por conseguinte, no cálculo da multa.

O crédito é decorrente da retenção sobre serviços prestados ao recorrente mediante cessão de mão-de-obra. Os valores de que trata o *caput* do artigo 31 da Lei nº 8212/91 deixaram de ser retidos e recolhidos em nome da contratada dos serviços.

Seguem transcrições do relatório fiscal da infração e do acórdão recorrido:

Em ação fiscal desenvolvida na empresa FLEURY S/A. , verificou-se que a empresa deixou de reter onze por cento do valor bruto das notas fiscais de prestação de serviços para recolhimento à Secretaria da Receita Previdenciária - SRP em nome da empresa cedente de mão de obra Fleury Imagem S.A. com CNPJ 05.683.593/0001-51.

...

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 01/06/2003 a 30/06/2006 Documento: AI n.º 37.013.304-8, de 29/03/2007 LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA - INFRAÇÃO.

RETENÇÃO DE 11% (ONZE POR CENTO) DO VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA.

Deixar a empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, de reter 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, para recolhimento ao INSS em nome da empresa prestadora de serviços, até o dia 2 do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal/fatura, constitui infração à legislação previdenciária.

REINCIDÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Comprovado que não ocorreu determinada reincidência, há que se alterar a autuação quanto à gradação da multa aplicada.

RESPONSABILIDADE , DOS DIRETORES.

PREVISÃO NA LEGISLAÇÃO.

Os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa, sendo pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com

excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A relação dos diretores apresentada no Relatório REPLEG - Relatório de Representantes Legais atende ao disposto em Lei, na hipótese de futura inscrição do lançamento de crédito em dívida ativa.

Lançamento Procedente em Parte

...

Consta no acórdão recorrido menção ao lançamento da obrigação principal:

Como citado pela própria Defendente, as contribuições correspondentes à retenção dos 11% (onze por cento) do valor bruto das notas fiscais de serviços, prestados mediante cessão de mão de obra pela empresa prestadora FLEURY IMAGEM S/A — CNPJ 05.683.593/0001-51, previstas no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, com redação alterada pela Medida Provisória 1.663/98, convertida na Lei nº 9.711/98, foram lançadas na NFLD nº 37.013.305-6 (período de junho/2003 a junho/2006). Cabe ressaltar que este lançamento foi considerado procedente por meio do Acórdão n.º 16-15.585, de 27/11/2007.

E, tendo em vista os fatos relatados, o motivo da autuação, bem como as alegações apresentadas na defesa, pedimos licença para citar o Relatório Fiscal da referida NFLD nº 37.013.305-6, o qual demonstra, de forma detalhada, os elementos caracterizadores da cessão de mão-de-obra:

- *Foi apresentado, durante a auditoria fiscal, o contrato de prestação de serviços, datado de 01/06/2003, firmado entre a Notificada (anteriormente denominada Laboratório de Análises e Pesquisas Clínicas Gastão Fleury S/C Ltda.), e a empresa FLEURY IMAGEM S/A;*
- *Durante todo o período de junho/2003 a junho/2006, a Impugnante utilizou-se da FLEURY IMAGEM S/A, empresa da área de saúde, que prestou serviços direcionados ao atendimento de pacientes: realização de exames de diagnóstico, e procedimentos médicos diagnósticotratapêuticos, através de métodos gráficos e de imagem;*
- *Os serviços foram realizados na sede e nas filiais da Contratante, mediante a disponibilização de equipamentos de sua propriedade;*
- *Os serviços deveriam ser prestados com a qualidade exigida pela Contratante.*
- *Nas notas fiscais de serviços (juntadas por amostragem às fls. 25/28), consta, no campo discriminação, o descritivo "Prestação de Serviços de Diagnóstico de Imagem".*

...

Em consulta ao referido processo onde se discute o mérito da cessão de mão de obra, constatei que foi negado provimento ao recurso voluntário pela Primeira Turma da

Terceira Câmara desta Segunda Seção de Julgamento. Atualmente o processo se encontra aguardando julgamento dos embargos opostos pela recorrente onde alega:

No entanto, a r. decisão ora embargada deixou, data maxima venha, de se manifestar relativamente a dois argumentos da Embargante, ambos de suma importância para a plena solução do presente litígio.

...

omitiu -se ao deixar de se manifestar relativamente ao fato de que tal contribuinte (Fleury Imagens S/A) foi incorporado pela Embargante, sendo certo que esta última sucedeu aquele em todos os seus direitos e deveres.

...

acabou por se omitir quanto ao fato de que o prestador e o tomador dos serviços são atualmente uma única pessoa jurídica.

...

Dessa forma, se anteriormente realizados os pagamentos por contribuinte incorporado pela Embargante, não há se falar em cobrança de valores devidos, seja pela efetiva extinção da obrigação tributária, seja pela coincidência entre o autor do recolhimento e a empresa atualmente exigida. O mesmo vale para o suposto crédito passível de compensação ou restituição mencionado pelo I. Relator.

Ademais, a r. decisão embargada omitti-se também de se manifestar relativamente a limitação à 20% da multa aplicável ao caso, considerando-se a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212/91 com redação alterada pela MP 449/08, conforme determina o art. 106, II, 'c', do Código Tributário Nacional.

Ante o exposto, requer-se sejam conhecidos e providos os presentes embargos de declaração, para que essa E. Camara supra as omissões suscitadas e, consequentemente, reforme o v. acórdão recorrido, como medida de direito.

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde se reiteram as alegações trazidas na impugnação:

Portanto, é possível afirmar que os serviços prestados à impugnante não se enquadram no conceito de cessão de mão de obra, posto que não houve a disponibilização de trabalhadores pela empresa contratada. Na realidade, os próprios sócios da empresa contratada (médicos) prestaram os serviços médicos contratados.

...

A prestação de serviços ocorria da seguinte forma: os sócios (médicos) da contratada se dirigiam ao(s) estabelecimento(s) da Impugnante, onde utilizavam os equipamentos médico-

laboratoriais por ela disponibilizados; após a realização dos exames, elaboravam e assinavam o respectivo laudo médico, o qual era entregue aos pacientes da Impugnante.

Assim, não há que se falar em cessão de mão de obra por parte dos sócios, pois eram eles mesmos que realizavam os exames médico-laboratoriais contratados, e respectivos laudos. Consequentemente, não há que se falar também em obrigação de retenção de 11%.

Além dos serviços contratados não se enquadram no conceito de cessão de mão de obra, está vislumbrada a hipótese legal de dispensa da retenção prevista no inciso III do artigo 148 da IN nº 03/2005 (transcreve).

Do confronto entre a documentação societária da FLEURY IMAGEM S/A (mais especificamente, o quadro de acionistas), e os laudos médicos decorrentes do contrato de prestação de serviços firmado com a Defendente, documentos acostados à NFLD nº 37.013.305-6, comprova-se que os serviços foram prestados pelos próprios sócios da empresa contratada.

...

Transcreve os artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, e argumenta que as únicas hipóteses em que pessoas distintas do Contribuinte poderiam ser responsabilizadas pelo cumprimento de obrigações tributárias, como no caso em tela, estão previstas nestes dispositivos legais, as quais não ocorreram.

Em síntese, o recorrente contesta a validade da autuação sob argumento de que os serviços não foram prestados por cessão de mão de obra e que os sócios não poderiam ser responsabilizados pessoalmente pelo crédito tributário.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Comprovado nos autos o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso, passo ao exame das questões preliminares.

Das preliminares

A primeira preliminar é quanto à responsabilização pessoal dos sócios.

Quanto ao tema não existe dissenso do colegiado quanto à aplicação do artigo 79, inciso VII da Lei nº 11.941/09 que revogou o artigo 13 da Lei nº 8.620/93, Após a revogação acima o documento antes sob o título “Relação de Co-Responsáveis – CORESP” passou à denominação de “REPLEG - Relatório de Representantes Legais”. Segue transcrição:

Lei 8.620/93:

Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à seguridade social.

Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a seguridade social, por dolo ou culpa.

Portanto, a “Relação de Co-Responsáveis – CORESP” atualmente não mais existe, fora substituída pela relação de “Representantes Legais – REPLEG” que apenas identifica os sócios e diretores da empresa e respectivo período de gestão sem, por si só, atribuir-lhes responsabilidade solidária ou subsidiária pelo crédito constituído. Não é consequência do aludido documento que os referidos representantes legais passem a constar no pólo passivo da obrigação tributária.

O Relatório "REPLEG" serve apenas como subsídio à Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN, caso haja necessidade de execução judicial do crédito previdenciário, e sendo verificada a ocorrência das hipóteses legais para a responsabilização tributária prevista no Código Tributário Nacional. Assim, tem-se que a indicação dos representantes legais é mero subsídio para, se necessário e cabível, o crédito previdenciário ser exigido dos administradores exclusiva, solidária ou subsidiariamente com o contribuinte.

No entanto, nem por isso os representantes legais não devam constar em relação preparada pelo fisco. É através do exame de contratos sociais e estatuto que são identificados os sócios e diretores da empresa e é da relação a PFN poderá indicar eventuais co-responsáveis pelo crédito, conforme dispõe em especial o artigo 135 da Lei n.º 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional — CTN):

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I- as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

RPS aprovado pelo Decreto 3.048/99:

Em síntese, temos que:

a) a “Relação de Co-Responsáveis – CORESP” atualmente apenas identifica os sócios e diretores da empresa e respectivo período de gestão sem, por si só, atribuir-lhes responsabilidade solidária ou subsidiária pelo crédito constituído;

b) a revogação do artigo 13 da Lei nº 8.620/93 pelo artigo 79, inciso VII da Lei nº 11.941/09 alcança o crédito ainda não definitivamente constituído, pois o documento somente se presta para a cobrança através da Certidão de Dívida Ativa;

c) não há de se falar em exclusão da relação que apenas identifica os representantes legais quando os documentos da empresa confirmam a veracidade da informação.

Portanto, considerando que a fiscalização, com acerto, apenas indicou os representantes legais da empresa no documento “Representantes Legais – REPLEG” o interesse do recorrente já fora atendido.

Assim, voto pela rejeição da preliminar de co-responsabilidade.

A segunda preliminar é quanto à multa aplicada.

A fiscalização informa que a recorrente deixou de reter e recolher onze por cento do valor dos serviços prestados pela contratada. Além da constituição do crédito pelo descumprimento da obrigação principal através de lançamento, também considerou que se trata de obrigação acessória, daí a lavratura do auto-de-infração:

Em ação fiscal desenvolvida na empresa FLEURY S/A, verificou-se que a empresa deixou de reter onze por cento do valor bruto das notas fiscais de prestação de serviços para recolhimento à Secretaria da Receita Previdenciária - SRP em nome da empresa cedente de mão de obra Fleury Imagem S.A. com CNPJ 05.683.593/0001-51.

Deixar a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, de reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços para recolhimento à Secretaria da Receita Previdenciária - SRP, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, infringindo assim o art. 31, "caput" com redação dada pela Lei n. 9.711, de 20/11/98, c/c Art. 219, do RPS.

...

Aplico a multa prevista no art. 283, inc II, alínea "j"do RPS no valor de 1.156,95 em conformidade com a portaria MPS 342, de 16/08/2006 elevada em 8 vezes, em virtude da ocorrência de 3 agravantes genéricas conforme disposto no art. 292, inc IV do Dec. 3048/99 respeitando o limite máximo que corresponde a R\$ 9.255,60 (nove mil, duzentos e cinqüenta e cinco reais e sessenta centavos).

Ressalta-se que a contratada também foi autuada por falta de destaque dos onze por cento do valor dos serviços prestados:

Art. 219 (...)

§4º O valor retido de que trata este artigo deverá ser destacado na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, sendo compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa contratada quando do recolhimento das contribuições destinadas à seguridade social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados.

Acontece que a suposta falta de retenção pela contratante foi inferida pela fiscalização a partir da comprovada falta de destaque na nota fiscal pela contratada. Não há qualquer referência no relatório fiscal e seus anexos dos lançamentos contábeis dos pagamentos realizados à contratada que comprovariam a falta de retenção. É possível que o emissor da nota fiscal, a contratada, deixe de destacar os onze por cento das notas fiscais de serviços, mas, ainda assim, entendendo a contratante que se trata de serviço por cessão de mão de obra, promova a devida retenção.

Mesmo que a recorrente reconheça que não tenha realizado a retenção, uma vez acreditar que o serviço não foi prestado por cessão de mão de obra, a autuação carece de fundamentos necessários para conferir certeza ao crédito. Ressalta-se, ainda, que a multa aplicada teve fundamento no artigo 283, inc II, alínea "j"do RPS que trata de outra infração:

j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de exibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira;

Concluo que nos termos dos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/72, a autuação é nula por prejuízo à defesa decorrente de vício material:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

...

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

...

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.

Quanto à natureza do vício insanável, no Código Tributário Nacional há regra expressa de decadência quando da reconstituição de lançamento declarado nulo por vício formal:

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ou seja, somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício **formal**; do que me leva a crer que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterruptão, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, para a finalidade deste trabalho, é mais razoável que se identifique o conceito de vício formal, e assim por exclusão se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos, do que procurar dissecá-los, um por um, ou mesmo conceituar o que se entenda por vício material.

Código Civil:

Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.¹ Segundo a mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11^a edição, páginas 187 a 192.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. É um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]
*(7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o **vício material** do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.*

E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário

Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Abstraindo-se da denominação que se possa atribuir à falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, o que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador (*vício material*) junto com equívocos e omissões na qualificação do autuado, do dispositivo legal, da data e horário da lavratura, apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu (*vício formal*). Nesse sentido:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. (Acórdão nº 108-08.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Código Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, **anulado por simples vício na formalização**.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através da forma válida. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas.

No presente caso, o vício está tanto na capitulação da infração com na própria aplicação da penalidade, o que pertence ao aspecto material da autuação:

Código Tributário Nacional:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

...

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Do mérito

A primeira questão é a caracterização pela fiscalização do serviço prestado na modalidade cessão de mão de obra. Os serviços teriam sido prestados pelos próprios sócios da recorrente.

A fiscalização, além da autuação por descumprimento de obrigações acessórias, constituiu o crédito sobre a retenção, tendo sido instaurado o processo correspondente, onde então se discute a caracterização da cessão de mão de obra. Como este conselheiro se inclinou ao entendimento da maioria no sentido da prevalência do processo de lançamento da obrigação principal sobre aqueles que tenham por objeto descumprimento de obrigações acessórias, devo reproduzir neste presente processo o julgamento do processo correlato nº 35464.001701/2007-78:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/06/2003 a 30/06/2006*

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. CARACTERIZAÇÃO.

Demonstrada a colocação à disposição dos trabalhadores, pois os trabalhadores tinham que realizar as tarefas nas dependências da contratante, com utilização dos equipamentos desta, nos horários pactuados e atendendo aos pacientes que a tomadora determinasse.

DISPENSA DA RETENÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

Não houve comprovação de que os serviços foram prestados sem concorso de empregados ou outros contribuintes individuais.

A retenção é uma obrigação da tomadora de serviços, assim sendo para que não efetue tal obrigação é necessário que no momento do pagamento da nota fiscal haja documentação que comprove uma das hipóteses de dispensa da retenção.

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.

...

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS. DOCUMENTO INFORMATIVO.

A relação de co-responsáveis é meramente informativa do vínculo que os dirigentes tiveram com a entidade em relação ao período dos fatos geradores.

Não foi objeto de análise no relatório fiscal se os dirigentes agiram com infração de lei, ou violação de contrato social, ou com excesso de poderes.

Uma vez que tal fato não foi objeto do lançamento, não se instaurou litígio nesse ponto.

Ademais, os relatórios de co-responsáveis e de vínculos fazem parte de todos processos como instrumento de informação, a fim de se esclarecer a composição societária da empresa no período do lançamento ou autuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.

O art. 660 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005 determina a inclusão dos referidos relatórios nos processos administrativo-fiscais.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3a Câmara / la Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e no mérito negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior votou pelas conclusões e apresentará Declaração de Voto.

Uma vez que no mérito tenha sido ratificado o entendimento da decisão de primeira instância no sentido da caracterização da cessão de mão de obra, a retenção deveria ter sido efetuada pela recorrente.

A segunda questão é quanto a própria existência da infração – se a falta de retenção/recolhimento seria obrigação acessória sujeita à aplicação de multa.

De fato, dispõe o artigo 93 da IN SRP nº 03, de 14/07/2005 que se presume feita a retenção na cessão de mão de obra, ficando o contratante responsável pelo recolhimento dos valores, ainda que não destacados nas notas fiscais de serviços pela contratada. Portanto, caso não comprovados os recolhimentos, os valores são cobrados da contratante mediante lançamento tributário. A ato normativo prevê que a falta de destaque constitui infração e explica com que contratado e contratante deverão realizar os lançamentos contábeis:

INSTRUÇÃO NORMATIVA MPS/SRP nº 3, DE 14/07/2005

Art. 93. O desconto da contribuição social previdenciária e a retenção prevista nos arts. 140 e 172, por parte do responsável pelo recolhimento, sempre se presumirão feitos, oportuna e regularmente, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir da obrigação, permanecendo responsável pelo

recolhimento das importâncias que deixar de descontar ou de reter.

...

Art. 140. A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, a partir da competência fevereiro de 1999, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e recolher à Previdência Social a importância retida, em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada, observado o disposto no art. 93 e no art. 172.

Art. 154 (...)

§ 2º A falta do destaque do valor da retenção, conforme previsto no caput, constitui infração ao § 1º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

Obrigações da Empresa Contratante

Art. 165. A empresa contratante fica obrigada a manter em arquivo, por empresa contratada, em ordem cronológica, durante o prazo de dez anos, as correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, cópia das GFIP e, se for o caso, dos documentos relacionados no § 2º do art. 155.

Art. 166. A contratante, legalmente obrigada a manter escrituração contábil formalizada, está obrigada a registrar, mensalmente, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições sociais, inclusive a retenção sobre o valor dos serviços contratados, conforme disposto no inciso IV do art. 60.

Art. 167. O lançamento da retenção na escrituração contábil de que trata o art. 166, deverá discriminar:

I - o valor bruto dos serviços;

II - o valor da retenção;

III - o valor líquido a pagar.

Parágrafo único. Na contabilidade em que houver lançamento pela soma total das notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços e pela soma total da retenção, por mês, por contratada, a empresa contratante deverá manter em registros auxiliares a discriminação desses valores, individualizados por contratada.

Prosseguindo, o Regulamento da Previdência Social determina outras espécies de retenções e descontos a que se obrigam as empresas e os segurados, cujo descumprimento constitui infração:

Art. 283 (...)

c)deixar a empresa de descontar da remuneração paga aos segurados a seu serviço importância proveniente de dívida ou responsabilidade por eles contraída junto à seguridade social, relativa a benefícios pagos indevidamente;

g)deixar a empresa de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço;

l)deixar a entidade promotora do espetáculo desportivo de efetuar o desconto da contribuição prevista no §1º do art. 205;

m)deixar a empresa ou entidade de reter e recolher a contribuição prevista no §3º do art. 205;

Constata-se a completa ausência de dispositivo legal, regulamentar ou normativo que considere como infração a falta de retenção/pagamento dos valores a título de antecipação pela prestação de serviços mediante cessão de mão de obra. Quando constatado o descumprimento dessa obrigação, a fiscalização realiza a constituição do crédito contra a empresa contratante dos serviços como obrigação principal, o que caracterizaria *bis in idem* também a cobrança de multa pecuniária.

Ressalta-se que a obrigação de reter/recolher não tem natureza instrumental, não se subsumindo à regra no artigo 113, § 2º do CTN e, portanto, não pode ser considerada acessória:

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Embora também entenda que a autuação contém vício material insanável, aplico disposto no artigo 59, §3º do Decreto nº 70.235/72 para reconhecer o direito do recorrente:

Art. 59 (...)

§3º Quando puder decidir do 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.

Em razão do exposto, voto por dar provimento ao recurso.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

