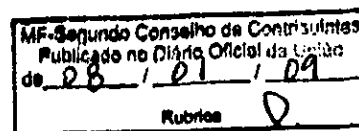


MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº	36514.001310/2006-01
Recurso nº	141.594 Voluntário
Matéria	RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
Acórdão nº	205-00.399
Sessão de	13 de março de 2008
Recorrente	VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA
Recorrida	DRP CURITIBA/PR



Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/06/1996 a 31/12/1998

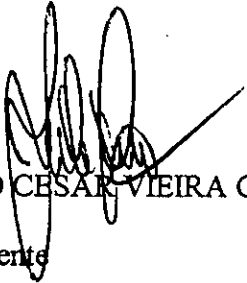
Ementa: RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. NÃO COMPROVAÇÃO PELO TOMADOR DO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. NÃO CARACTERIZAÇÃO DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

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.

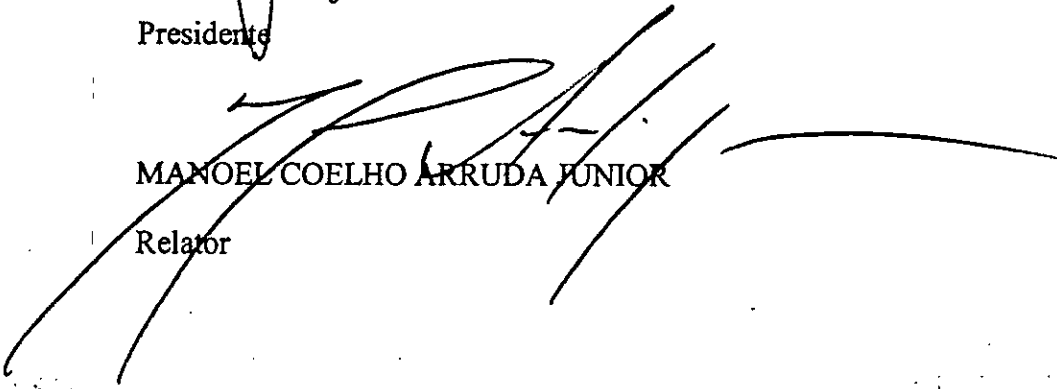
Processo Anulado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos anular o lançamento. Apresentou Declaração de voto o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Presidente da Câmara acompanhando o voto do Relator. Vencido o Conselheiro Marco André Ramos Vieira que apresentou voto divergente pela nulidade da decisão de primeira instância.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES

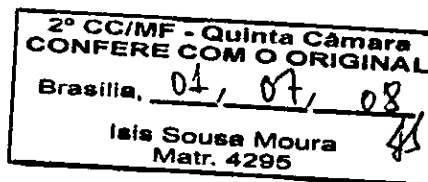
Presidente


MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Marco André Ramos Vieira, Damião Cordeiro de Moraes, Marcelo Oliveira, Liege Lacroix Thomasi, Adriana Sato e Misael Lima Barreto





Relatório

Trata-se de crédito lançado pela Fiscalização contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal de fls.26/27, teve por finalidade apurar e constituir as contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados, patronal, inclusive para o custeio das prestações decorrentes do acidente do trabalho ou do grau de incapacidade laborativa provenientes dos riscos ambientais do trabalho, no período de 06/1996 a 06 a12/1998, aferidas indiretamente através de notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela empresa contratada, no caso a empresa F& Guras Cia Ltda, e devidas em razão do instituto da responsabilidade solidária. A notificada, na qualidade de empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, deixou de apresentar os comprovantes de recolhimento específicos dos serviços contratados e respectivas folhas de pagamento, quando da quitação das notas fiscais ou faturas.

2. Narra o AFPS notificante que a constituição da presente NFLD, **Levantamento: FGU-FOGGIATTO E GURAS**, foi efetuada através dos livros Auxiliares de Contas a Pagar e Razão Geral e das notas fiscais de prestação de serviços. Informa que os valores lavrados foram apurados por aferição indireta, onde os salários de contribuição foram obtidos através do percentual de 40% sobre as notas fiscais de prestação de serviços, conforme planilha de fls.28/29. E que a notificada, apesar de exaustivamente notificada (TIAD's de fls. 20 a 23), não apresentou as folhas de pagamento e guias de recolhimento (GRPS) específicas vinculadas às notas fiscais. Sendo assim, esta não se elidiu da responsabilidade solidária, pois deixou de exigir da empresa prestadora de serviços a comprovação dos recolhimentos das contribuições previdenciárias relativas aos segurados que prestaram serviços à mesma.

3. Dentro do prazo regulamentar, a Notificada apresentou impugnação sob os seguintes argumentos: (i) decadência das contribuições lançadas, haja vista sujeição à eventual revisão por parte do Fisco pelo prazo de 5(cinco) anos, a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do §4º, do art. 150, do CTN; (ii) é inquestionável o caráter tributário das contribuições previdenciárias; (iii) não é possível a designação do sujeito que não guarde qualquer vínculo com o fato gerador da obrigação tributária, sendo requisito indispensável à responsabilidade fiscal que o terceiro a ser imposto o dever legal de contribuir guarde relação com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, nos termos do art. 128 do CTN; (iv) o fato gerador da obrigação tributária (obrigação previdenciária) ocorre com o pagamento da folha de salários das empresas prestadoras de serviços contratadas; (v) ao imputar à defendente por solidariedade, a obrigação tributária de recolher as contribuições previdenciárias devidas pelas empresas prestadoras de serviços, a Fiscalização definiu contribuinte diverso daquele estabelecido pelo art. 195 da CF/88, alheio à hipótese de incidência do tributo, contrariando o art. 128 do CTN, sendo este o entendimento do E.TRF da 4ª Região; (vi) a exigência, subverte completamente a legislação sobre a matéria, uma vez que o sentido da solidariedade é que nunca se pode exigir contribuição diretamente do solidário (contratante), sem fazer as devidas verificações junto ao executor, isto é, há uma responsabilidade subsidiária do contratante, o qual só poderá ser acionado, frustradas as tentativas de reaver os valores das contribuições previdenciárias pelo executor do trabalho, que é o verdadeiro contribuinte, sendo este o entendimento reiterado aplicado pelo E. STJ e pelos acórdãos proferidos no Resp nº446.955/SC(DJU de 25.04.2005) e no Resp nº375.370/PR(DJU de 1.12.2003)

2º CC/MF - Quinta Câmara CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 01, 07, 08 Isis Sousa Moura Matr. 4295
--

4. Ante o exposto, requer o acolhimento das razões apresentadas, com a declaração da insubsistência da NFLD.

6. Apesar de devidamente cientificada (AR de fls. 43), a empresa prestadora de serviços F & Guras Cia. Ltda não apresentou impugnação.

7. Em 03/06/2006, por meio de DN n. 14-401.4/0440/2006 [fls. 70-84] decidiu pela procedência do lançamento, nos termos da ementa abaixo colacionada:

PREVIDENCIÁRIO. LANÇAMENTO ARBITRADO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO TOMADOR DE SERVIÇOS PELO RECOLHIMENTO DOS VALORES DEVIDOS PELO PRESTADOR DE SERVIÇOS. DECADÊNCIA.

O arbitramento é o método utilizado pelo Agente Fiscal com respaldo no parágrafo 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91, através do qual, este pode apurar por aferição indireta, a importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

O contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra responde solidariamente com o contratado pelas obrigações para com a Seguridade social, não se aplicando o benefício de ordem.

Para a empresa tomadora de serviços isentar-se da responsabilidade solidária, é necessário que demonstre que a empresa prestadora de serviços procedeu ao efetivo recolhimento das contribuições previdenciárias.

A lei ordinária federal pode fixar prazo decadencial e prescricional específico para as contribuições previdenciárias. Fixação de prazo desvinculada da hipótese de norma geral. Expressa autorização contida no §4º do art. 150 do CTN. Válida a decadência decenal prescrita no artigo 45 da Lei de Custeio.

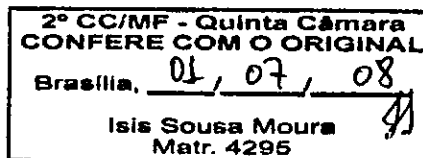
LANÇAMENTO PROCEDENTE

Insatisfeita com a DN prolatada, a Notificada interpôs tempestivamente recurso voluntário sob os mesmos argumentos apresentados na peça impugnatória.

Instada a se manifestar, a SRP repisou os argumentos já expostos.

É o Relatório.





Voto Vencido

Conselheiro, MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

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

A responsabilidade solidária ocorre somente nos casos em que há o envolvimento da cessão de mão-de-obra, conforme redação do art. 31 da Lei n.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).

Assim, reconheço que há uma irregularidade no procedimento, qual seja: a falta de caracterização da cessão de mão-de-obra. A responsabilidade 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 responsabilidade, 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 regia 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;

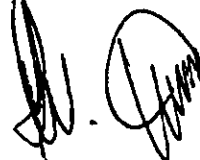
III - o lançamento não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal.

§ 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.



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, possibilitando a correção do feito?

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

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

que nenhuma diligência poderia ser mais realizada, pois toda a diligência colaciona novas informações que não constavam no relatório inicial.

Destaca-se que a possibilidade de complementação do relatório fiscal, reconhecendo o saneamento do vício, já foi ratificada por este Colegiado, por unanimidade, no julgamento do recurso de n.º 142.245, em 12 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

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

Ora, se é possível a complementação do relatório fiscal por decisão de primeira instância, qual o motivo de não ser possível por decisão de segundo grau, ainda mais quando é reconhecido que o Conselho de Contribuintes possui competência para rever todas as decisões proferidas pelas DRJ.

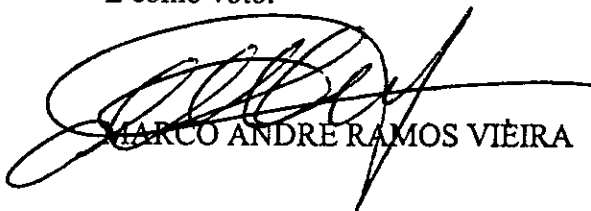
Pelo exposto, entendo que deveria o julgamento ser convertido em diligência a fim que seja complementado o relatório fiscal. Entretanto, tal diligência traria novas informações que não teriam sido analisadas na primeira instância administrativa, inovando a matéria em grau de recurso, o que ocasionaria a supressão de instância. Desse modo, para não ferir o princípio da ampla defesa, e para não suprimir a primeira instância, por uma questão lógica deve ser anulada a decisão de primeira instância para que seja possibilitada a complementação do relatório fiscal.

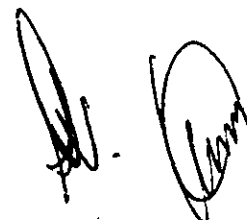
Deve o Auditor notificante completar o relatório fiscal motivando o entendimento do enquadramento na presente notificação. Repita-se que entendo que não cabe a diligência para complementar o relatório em segunda instância administrativa, pois ocasionaria a supressão de instância; por esse motivo é que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

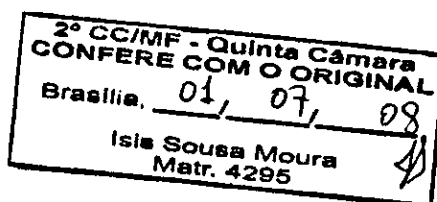
CONCLUSÃO:

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

É como voto.


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA





Voto Vencedor

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Relator Designado

1 DA ADMISSIBILIDADE

A peça recursal interposta é tempestiva e houve a efetivação do depósito disposto no §1º, do art. 126, da Lei nº 8.213/91.

Dessa forma, satisfeitas as exigências legais, passo ao exame das questões preliminares.

2 DA NULIDADE DA NFLD

A obrigação tributária nasce independentemente de manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação. Vale dizer, não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se; o vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado: ainda que o devedor ignore ter nascido a obrigação tributária, esta o vincula e o submete ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto [AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 246.].

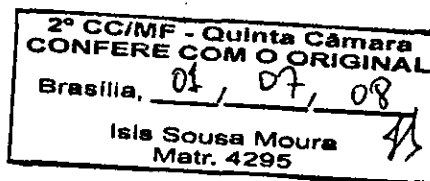
Na sistemática do Código, a obrigação tributária é a relação jurídica que nasce com a ocorrência do fato gerador, que é regida pelo título II do CTN [art. 123 ss.]; o crédito tributário é a situação jurídica que, decorrendo de obrigação tributária, é constituída pelo lançamento, sendo objeto de disciplina do título III [art. 139 ss.]. Por outras palavras: a obrigação tributária é a situação jurídica subjacente; o crédito tributário, a situação jurídica abstrata [XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 405-406.].

Não obstante o reconhecimento da autonomia ou independência de uma situação tributária subjacente e de uma situação tributária abstrata, não se pode afirmar que o lançamento possui dupla eficácia: uma declarativa da obrigação tributária e outra constitutiva do crédito tributário.

Ora, a obrigação e o crédito não são realidades juridicamente distintas. Bem pelo contrário, o crédito é a própria obrigação, uma vez o objeto de lançamento, ou seja, é a obrigação tributária titulada. Encontra-se, pois, perante a obrigação como a imagem que no espelho reflete a pessoa. Na verdade, a obrigação tributária não morre com a constituição do crédito, como sucederia se se tratasse de situações jurídicas distintas na sua identidade. Ela subsiste como tal [isto é, como relação subjacente] só se extinguindo quando se extinguir a situação jurídica abstrata, conforme estabelece o artigo 113, §1º, do CTN [XAVIER, Alberto. *Ob. cit.* p. 408-409.].

Da análise do instituto da solidariedade [art. 31 da Lei n. 8.212, de 1991] denota-se que existe apenas uma obrigação.

Nesse sentido, *a priori*, existindo a obrigação e o crédito tributário um liame jurídico; extinto o crédito referente às contribuições incidentes sobre os serviços executados, não há que se falar em crédito decorrente de solidariedade.



O substituto – solidário - absorve totalmente, no caso, o *debitum*, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de “obrigações acessórias”. Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado [CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 164.].

Entretanto, não se perde de vista o substituído, ainda que não seja compelido ao pagamento do tributo, nem a proceder ao implemento dos deveres instrumentais que a ocorrência suscita, tudo isso a cargo do substituto, mesmo assim permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária [CARVALHO, Paulo de Barros. *Ob. cit.* p. 164.].

Então, se o substituído for imune ou estiver protegido por isenção, por exemplo, o substituto exercerá os efeitos correspondentes.

É sabido que, atualmente, o instituto da substituição está difundindo e apresenta-se como um poderoso instrumento de controle racional e de fiscalização eficiente no processo de arrecadação dos tributos. No entanto, no mesmo passo que corresponde aos anseios de conforto e segurança das entidades tributantes, provoca sérias dúvidas no que concerne aos limites jurídicos de sua abrangência e à extensão de sua aplicabilidade, pois o impacto da repercussão fiscal mexe com valores fundamentais da pessoa humana - propriedade e liberdade -, de tal sorte que não se pode admitir transponha o legislador certos limites, representados por princípios lógico-jurídicos e também jurídico-positivos [CARVALHO, Paulo de Barros. *Ob. cit.* p. 165.].

Ante a divergência entre os pressupostos, filio-me ao posicionamento do Professor PAULO DE BARROS CARVALHO que manifesta, *verbis*:

Na verdade, parece-me extremamente difícil abrir mão de valores que as civilizações modernas conquistaram com muita luta e de modo paulatino, no sentido de acolher uma diretriz fundada unicamente em critérios de comodidade administrativa, para realizar melhores padrões de conforto na arrecadação dos tributos. Interessa a todos, não há dúvida, o bom êxito da gestão tributária, concretizada pelos órgãos da Administração Pública. Ao mesmo tempo, ninguém desconhece a constante preocupação dos funcionários especializados, na busca de providências racionalizadoras, que diminuam o risco e aumentem o rendimento dos procedimentos de cobrança. Todavia, aquilo que choca o sentimento jurídico do cidadão é que isso se faça à custa de valores tão caros e obtidos com tanto sacrifício [Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 166].

Dessa forma, não se pode perder de vista o substituído, ou melhor, a empresa prestadora, que está adstrita ao cumprimento da obrigação tributária [recolhimento das contribuições sociais].

Ignorar essa situação e esses pressupostos, seria prestigiar o excesso de arrecadação, com arrimo no *in bis in idem*.

Ora, a então 2ª Câmara do CRPS firmou entendimento, à época, em relação à solidariedade passiva, que a apuração do crédito tributário junto ao prestador é necessária. Caso ocorra a não-apresentação ou apresentação, deficiente pelo prestador, da documentação contábil ou trabalhista necessária a comprovar a extinção previdenciária, poderia o INSS arbitrar, junto ao responsável solidário, as contribuições que entender devidas.

Ademais, existia preocupação daquele órgão do CRPS pela cobrança indevida ou em duplicidade, in bis in idem, em relação ao tomador e prestador de serviços. Tal entendimento está consubstanciado no Parecer MPAS nº 2.376, de 21 de dezembro de 2000:

14. O que não pode haver é a cobrança de uma obrigação já paga ou negociada, ou seja, se um dos sujeitos passivos do tributo extinguir a obrigação pelo pagamento ou se ocorrer uma das hipóteses previstas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não poderá o INSS cobrar, ou continuar cobrando, a obrigação do outro sujeito passivo.

[...]

16. Desta forma, temos que o ordenamento jurídico não veda a possibilidade de existência de mais de um crédito sobre a mesma obrigação tributária. O que não pode ser admitido é a cobrança de um débito já pago.

[...]

21. A extinção ou a suspensão da obrigação importará, necessariamente, a extinção ou a suspensão da obrigação em relação aos demais responsáveis, exatamente porque a obrigação é uma só. O INSS deve, portanto, providenciar uma sistemática de acompanhamento de cobrança que possibilite a verificação destas ocorrências, evitando-se o pagamento e o recebimento de obrigações já quitadas ou suspensas, bem como um sistema que possibilite verificar o valor real do estoque de dívida, afastando-se a contagem em dobro, ou seja, dos valores devidos pelos contribuintes e pelos responsáveis sobre a mesma dívida.

[...]

26. Em relação à arrecadação fiscal, temos que o mesmo fato gerador da obrigação tributária deve sempre constar do mesmo débito, evitando-se, assim, que a mesma obrigação seja cobrada duas vezes em duas NFLS's distintas, uma relação ao contribuinte e outra em relação ao responsável tributário. Portanto, em cada NFLD deve constar o nome não só do contribuinte como também de todos os responsáveis tributários.

27. A arrecadação não deve lançar, sobre o mesmo fato gerador, duas NFLD's, uma contra o contribuinte e outra contra o responsável.

Não obstante esse entendimento, o CRPS editou enunciado – número 30 [Resolução n. 1, 31 de janeiro de 2007] – que reconheceu a prerrogativa do fisco previdenciário de constituir os créditos no tomador de serviços, mesmo que não haja apuração

prévia no prestador de serviços. No entanto, não há vinculação dos órgãos dos Conselhos de Contribuintes/MF em relação ao enunciado editado.

Como disse alhures, existe apenas uma obrigação, isto é, a do recolhimento das contribuições incidentes sobre os serviços executados, que se extingue com o pagamento, conforme dispõe o art. 113, do CTN:

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

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Ressalte-se, portanto, que o fito da Administração Tributária, ao caso em julgamento, é pelo recolhimento das contribuições incidentes da tida prestação mediante cessão de mão-de-obra promovida pela empresa F & Guras Cia Ltda.

Por tratar-se de responsabilidade solidária, cumpria a SRP a subsunção do fato à norma, no caso, ao preceito do art. 31, *caput* e §2º, da Lei de Custeio [redação dada antes da alteração pela Lei n. 9.711/98]:

§ 2º Exclusivamente para os fins dessa 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 não relacionados diretamente com as atividades normais da empresa, quais quer que sejam a natureza e forma de contratação [redação alterada pela MP n. 1523-7/97, reeditada até a conversão na Lei n. 9.528/97].

No entanto, para que fossem apuradas contribuições com base em referido dispositivo legal, era – e permanece atualmente – necessário que a cessão de mão-de-obra fique devidamente configurada no relatório fiscal que der origem ao lançamento. Nesse sentido é o disposto no art. 37, da Lei n.º 8.212/91, abaixo transcrito:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento das 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. (grifo nosso).

Portanto, como ato administrativo, o lançamento deve expor os fundamentos de fato e de direito nos quais se baseia, afim de que o particular possa exercer seu direito à ampla defesa e ao contraditório em sua plenitude. Aliás, é o que prescreve o art. 2.º, VII da Lei n.º 9.784/99:

Art. 2.º (...).

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão.

O Regulamento aplicável, a época, era o Decreto n. 2.173/97, que em seu art. 42 dispunha:



Art. 42. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor destes serviços pelas obrigações decorrentes deste Regulamento, em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto às contribuições incidentes sobre faturamento e lucro, de que trata o art. 28.

§ 1º Fica ressalvado o direito regressivo do contratante contra o cedente de mão-de-obra e admitida a retenção de importâncias a este devidas para a garantia do cumprimento das obrigações.

§ 2º A responsabilidade solidária somente será elidida se for comprovado pelo cedente de mão-de-obra o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura, na forma e percentuais estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social-INSS.

§ 3º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, o cedente de mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento e guias de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço, devendo esta exigir do cedente de mão-de-obra, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento.

§ 4º 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 não relacionados diretamente com as atividades normais da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação.

§ 5º Enquadram-se na situação prevista no § 4º, dentre outras, as seguintes atividades:

- a) construção civil;*
- b) limpeza e conservação;*
- c) manutenção;*
- d) vigilância;*
- e) segurança e transporte de valores;*
- f) transporte de cargas e passageiros;*
- g) serviços de informática.*

Assim sendo, os serviços relacionados no Decreto acima consignado, devem ser demonstrados e caracterizados pelo fisco como enquadráveis na definição legal, porque somente serão alcançados pela obrigação tributária aqueles realizados mediante cessão de mão-de-obra.

A atividade administrativa de lançamento requer a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, como preceitua o CTN, em seu art. 142:

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. (grifo nosso)

É incompatível com os princípios constitucionais tributários e, em especial, com o princípio da legalidade (CF/88, art. 5.º, II e art. 150, I), exigir o cumprimento de uma obrigação tributária sem a devida caracterização de seu surgimento.

Portanto, podemos concluir que são três os requisitos necessários para a configuração da cessão de mão-de-obra, quais sejam: (i) que o serviço realizado esteja dentre aqueles previstos no art. 42, do Decreto n. 2.173; (ii) a colocação de empregados à disposição do contratante [submetidos ao poder de comando desse] e (iii) a execução de atividades no estabelecimento comercial do tomador de serviços [contratante] ou de terceiros.

A relação dos serviços constante da Lei de custeio ou de seu regulamento deve ser analisada, em cada caso concreto, em face da definição legal, com a descrição do serviço, juntada e análise do respectivo contrato, se os segurados estão à disposição do contratante (submetidos ao poder de comando deste), qual o local da prestação do serviço (se nas dependências do contratante ou de terceiros) e se os serviços são contínuos. O procedimento administrativo de lançamento que não efetue tais verificações estará eivado de nulidade por cerceamento de defesa; será mera presunção fiscal da ocorrência de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra e realizado ao largo da definição legal do instituto.

No caso, verifico que o Auditor Fiscal Notificante não fez a subsunção do fato à norma, isto é, não demonstrou que a prestação de serviços promovida era por meio de cessão de mão-de-obra, em conformidade com o art. 31, §2º, da Lei n. 8.212, de 1991 [redação alterada pela MP n. 1523-7/97, reeditada até a conversão na Lei n. 9.528/97] e demais dispositivos já citados da legislação previdenciária.

Da leitura do Relatório Fiscal, constata-se que o auditor notificante sequer consignou cláusula contratual que, em tese, poderia salvaguardar o lançamento.

Destarte, o lançamento lavrado possui vício que ceifa todo o procedimento realizado.

Por todo o exposto, **VOTO pelo CONHECIMENTO** do recurso interposto para, então, **ANULAR A NFLD** lavrada.

Sala das Sessões, em 13 de março de 2008

MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Relator

Declaração de Voto

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Peço vênica 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 saneamento 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. Portanto, não se trata de ato anulável, passível de convalidação, mas ato contaminado com vício insanável:

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.

E mais, 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 ensejar 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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.748, de 9.12.1993)

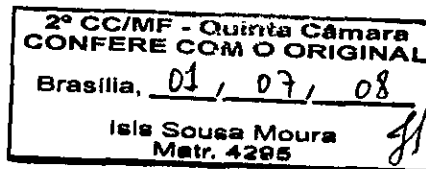
§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei n.º 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 36514.001310/2006-01
Acórdão n.º 205-00.399



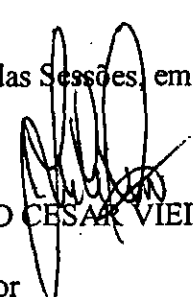
CC02/C05
Fls. 147

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 paire 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 13 de Março de 2008.



JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Relator

A handwritten signature or mark located at the bottom right corner of the page.