ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 36582.003526/2006-99

CÓPIA

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

Processo nº	36582.003526/2006-99
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2402-003.699 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	13 de agosto de 2013
Matéria	CESSÃO DE MÃO DE OBRA: RETENÇÃO
Recorrente	ITAIPU BINACIONAL
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2001 a 31/07/2005

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. NECESSIDADE. ÔNUS DO FISCO. AUSÊNCIA DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR DAS CONTRIBUIÇÕES.

O Fisco tem o ônus-dever de demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas. No presente caso, em se tratando de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, deve o relatório fiscal conter toda a fundamentação de fato e de direito que possa permitir ao sujeito passivo exercer o seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Logo, caberia ao Fisco a demonstração da ocorrência da prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, o que não aconteceu.

LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA DA FALTA DE CLAREZA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS DA AUTUAÇÃO. NULIDADE.

A auditoria fiscal deve lançar a obrigação tributária com a discriminação clara e precisa dos seus dos motivos fáticos, sob pena de cerceamento de defesa e consequentemente nulidade.

É nulo o lançamento efetuado se não há a demonstração de todos os requisitos que levaram ao Fisco desconsiderar a empreitada integral (empreitada total) consignada no contrato de prestação de serviço.

AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO DOS MOTIVOS FÁTICOS E JURÍDICOS DO LANÇAMENTO FISCAL. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

A determinação dos motivos fáticos e jurídicos constituem elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A falta desses motivos constituem ofensa aos elementos substanciais do lançamento, razão pelo qual deve ser reconhecida sua total nulidade, por vício material.

Recurso Voluntário Provido.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/20
13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 03/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento por vício material.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/20
13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 03/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, relativas à retenção de 11% sobre o valor bruto de notas fiscais/faturas de prestação de serviços realizados mediante cessão de mão de obra, para as competências 07/2001 a 07/2005.

O Relatório Fiscal (fls. 24/29) informa que os valores apurados decorrem de retenções e diferenças de retenções incidentes sobre valores de notas fiscais de prestação de serviços de construção civil.

Esse Relatório informa ainda que a ITAIPU contratou com um Consórcio de Empresas – denominado CEITAPU Consórcio Empresarial Itaipu, formado pelas empresas IVAI ENGENHARIA DE OBRAS S/A, VOITH SIEMENS HYDRO POWER GENERATION LTDA e EBE - EMPRESA BRASILEIRA DE ENGENHARIA S/A, para a construção de duas novas unidades Geradoras, chamadas de 9A e 18A. Os levantamentos desta NFLD referem-se especificamente aos serviços objeto de tal contrato.

A auditoria fiscal informa que todos os valores faturados no referido contrato foram realizados em moeda estrangeira (Dólar), e o procedimento da fiscalização consistiu em utilizar-se do valor em Reais efetivamente pago às contratadas, tendo sido considerada data base a data do respectivo pagamento, qual seja,a data da conversão em Reais.

Uma das empresas prestadoras, a IVAI ENGENHARIA DE OBRAS S/A, obteve liminar em 25/03/2002, mediante processo 2001.34.00.00337059 (Justiça Federal de Brasília), para se eximir da retenção de 11%. Assim foram lançados os valores correspondente à retenção dos serviços efetuados antes da obtenção da liminar e os prestados após a cessação dos seus efeitos.

De igual forma, a empresa EBE - EMPRESA BRASILEIRA DE ENGENHARIA S/A, obteve liminar na justiça para que a tomadora se abstivesse de efetuar a retenção, a qual foi cassada posteriormente. Assim, foram lançados os valores de retenção correspondentes ao período anterior e ao posterior à vigência da liminar.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 30/05/2006 (fl.01).

A Delegacia da Receita Previdenciária (DRP) em Cascavel/PR – por meio da Decisão-Notificação (DN) 14.421.4/165/06 (fls. 205/212) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados, alegando, em síntese, que:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/20
13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 03/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1. é uma entidade de natureza jurídica internacional criada por manifestação formal de República Federativa do Brasil e da República do Paraguai, por essa razão devem ser observadas as regras jurídicas pertinentes aos efeitos que decorrem de normas internacionais adotada pela República Federativa do Brasil. Menciona dispositivos contidos no Tratado de Itaipu para concluir que há fundadas dúvidas quanto à exigência fiscal e previdenciária que se impõe a uma entidade de natureza jurídica internacional. Salienta que a outra Parte Contratante, a República do Paraguai, poderá vir a entender que a presente exigência fiscal e previdenciária representa uma usurpação de parte dos lucros ou dos fundos da Itaipu Binacional. Entende que antes da lavratura de notificação de débito ou auto de infração, a matéria deveria ser submetida à apreciação do Presidente da República, a quem compete, com exclusividade, celebrar os tratados internacionais;

2. considera que os serviços de construção civil não comportam "cessão de mão de obra" e não se submetem ao regime de retenção de 11%. Entende que é inaplicável o art. 31 da Lei 8.212/91 (com a redação da Lei 9.711/98) e que seria aplicável o art. 30, inc. VI, da mesma Lei 8.212/91, que trata da responsabilidade solidária. Menciona que segundo a decisão recorrida, a obrigação derivaria do Art. 219, §2°, inc. III, do RGPS (Decreto 3048/99). Entretanto, tal entendimento estaria incorreto, uma vez que Decreto é ato infralegal e não poderia modificar a lei. Menciona jurisprudência e doutrina e alega que a obra teria sido realizada por empreitada total;

3. questiona a incidência de retenção sobre valores que corresponderiam a materiais e equipamentos, junta documentos e solicita a realização de diligência para a análise destes;

4. em relação às empresas VOITH/SIEMENS e EBE, a decisão recorrida alterou o fundamento legal da exigência, pois na impugnação, a Recorrente alegou que os serviços prestados por estas duas empresas não se enquadrariam como serviços de construção civil, mas sim de montagem e desmontagem das unidades geradoras (9A e 18A), nos quais não houve cessão de mão de obra. Portanto, inaplicáveis os arts. 158 e 159 da ININSS/DC n° 100, de 18/12/2003. Percebendo o erro cometido pela fiscalização, a autoridade julgadora alterou a fundamentação legal, para agora entender que a base seria a do art. 146 da IN SRP nº 03, de 14/07/2005. Como houve inovação quanto à fundamentação legal, entende que deveria ser reaberto prazo para de defesa, o que não ocorreu, de forma que há nulidade no processo administrativo por cerceamento do direito de defesa e supressão de instância. Considera uma impropriedade o lançamento sem fiscalização da contratada e aponta erros no lançamento em algumas competências.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Foz do Iguaçu/PR encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/20
13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 03/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Posteriormente, o julgamento foi convertido em diligência para que houvesse manifestação da auditoria fiscal a respeito da alegada empreitada total e erros apontados, bem como análise da documentação juntada.

Em resposta, foi elaborada Informação Fiscal (fls. 673/674) onde a auditoria fiscal argumenta que toda a documentação apresentada pela empresa fiscalizada foi analisada na ação fiscal e da análise desta documentação, verificou-se a obrigação de retenção que não teria sido cumprida. Informa que as planilhas e outros documentos anexados ao Relatório Fiscal (fls. 30 a 148), demonstram tal análise.

A empresa foi intimada da Informação Fiscal e manifestou-se (fls. 677/378), alegando que o agente fiscal, ao prestar a sua informação, não examinou os documentos juntados, restringindo-se a afirmar que toda a documentação disponibilizada teria sido objeto de análise minuciosa por parte da Fiscalização, como forma de determinar a obrigação que deveria ser exigida. Assim, requer o cancelamento da autuação.

Nessa toada, novamente o julgamento foi convertido em diligência para que houvesse manifestação da auditoria fiscal a respeito da alegada empreitada total, bem como análise da documentação juntada. Em resposta, foi elaborada Informação Fiscal Complementar em que o Fisco afirma que a documentação anexada pela Recorrente foi objeto de análise, agora e na época do Procedimento Fiscal, não apresentando qualquer fato novo que viesse modificar o entendimento fiscal, e análise do contrato e de todos os documentos a ele referentes levou a Equipe Fiscal à convicção de que, efetivamente, tratava-se de prestação de serviços sujeitos à retenção.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/20
13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 03/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

O Fisco afirma que a Recorrente firmou contrato com o Consórcio de Empresas – denominado CEITAPU Consórcio Empresarial Itaipu –, formado pelas empresas IVAI ENGENHARIA DE OBRAS S/A, VOITH SIEMENS HYDRO POWER GENERATION LTDA e EBE - EMPRESA BRASILEIRA DE ENGENHARIA S/A, para a construção de duas novas unidades Geradoras, chamadas de 9A e 18A. Para materializar o fato gerador o Fisco registrou no Relatório Fiscal os seguintes termos:

> *"[...]* ***1. INTRODUÇÃO***
>
> *Este relatório é parte integrante da Notificação de Lançamento de Débito - NFLD lavrada em decorrência da auditoria fiscal desenvolvida junto ao contribuinte acima identificado, de fato gerador especifico relativo à retenção e de diferenças de retenção de 11% na prestação de serviços executados em* ***atividades de construção civil****.*
>
> *(...)*
>
> ***2. OBJETO DO LANÇAMENTO/FATO GERADOR***
>
> *O objeto do lançamento fiscal são as contribuições sociais devidas previdência social que o Contribuinte, na qualidade de tomador dos serviços, deveria arrecadar através da retenção de 11% sobre o valor dos serviços tomados mediante cessão de mão-de-obra e/ou empreitada, inclusive na construção civil, de acordo com as normas e padrões estabelecidos na legislação e repassar o produto arrecadado à Previdência Social.*
>
> *(...)*
>
> ***3. DOS LEVANTAMENTOS*** *(...)*
>
> ***016 - IVAI RET 11 POR CENTO***
>
> *Este levantamento compreende lançamentos decorrentes de serviços prestados pela empresa (VAI ENGENHARIA DE OBRAS S/A, consistente de obras de construção civil contratadas através do contrato CT-FI-06128/2000, cujo objeto foi a construção e implantação das Unidades Geradoras 9A e 18A na Usina Hidrelétrica de Itaipu.*
>
> *(...)*
>
> *Este lançamento encontra-se detalhado na Planilha Demonstrativa de Retenção - IVAI ENG DE OBRAS S.A. Foi considerada base de cálculo 50% do valor dos pagamentos efetuados à empresa contratada, nos termos do que dispõe a*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 03/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Instrução Normativa INSS/DC nr. 100, de 18/12/2003, em seus artigos 158 e 159, a seguir transcrito, verbis: (...)

017 - VOITH SIEMENS RET 11 POR CENTO

Este levantamento compreende lançamentos decorrentes de serviços prestados pela empresa VOITH SIEMENS HYDRO POWER GENERATION LTDA, consistentes de montagem e/ou desmontagem de partes das Unidades Geradoras, contratados através do contrato CT-FI-06128/2000, cujo objeto foi a construção e implantação das Unidades Geradoras 9A e 18A na Usina Hidrelétrica de Itaipu.

O procedimento da apuração da base de cálculo foi idêntico ao do Levantamento 016. Este lançamento encontra-se detalhado na Planilha Demonstrativa de Retenção - VOITH SIEMENS HYDRO P. GENERAT. LTDA.

018 - EBE RET 11 POR CENTO

Este levantamento compreende lançamentos decorrentes de serviços prestados pela empresa EBE - EMPRESA BRASILEIRA DE ENGENHARIA S/A, consistentes de montagem das Unidades Geradoras, contratados através do contrato CT-FI-06128/2000, cujo objeto foi a construção e implantação das Unidades Geradoras 9A e 18A na Usina Hidrelétrica de ltaipu.

O procedimento da apuração da base de cálculo foi idêntico ao do Levantamento 016. Este lançamento encontra-se detalhado na Planilha Demonstrativa de Retenção – EBE - EMPRESA BRASILEIRA DE ENGENHARIA S/A. [...]" (Relatório Fiscal, fls. 24/29)

A partir desses fatos mencionados no Relatório Fiscal e da leitura do inciso III do § 2º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999 – bem como da leitura do art. 146 da Instrução Normativa (IN) SRP n° 03, de 14 de julho de 2005 –, o Fisco entende que a execução desses serviços de construção civil das unidades geradoras 9A e 18A da Recorrente fora realizada mediante cessão de mão de obra.

***Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social**:*

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 § 5ºdo 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 03/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão de obra:*
>
> *(...)*
>
> *III - construção civil;*
>
> .....
>
> ***Instrução Normativa (IN) SRP n° 03/2005**:*
>
> *Art. 146. Estarão sujeitos ã retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, observado o disposto no art. 176, os serviços de:*
>
> *(...)*
>
> *XV - montagem, que envolvam a reunião sistemática, conforme disposição predeterminada em processo industrial ou artesanal, das pegas de um dispositivo, de um mecanismo ou de qualquer objeto, de modo que possa funcionar ou atingir o fim a que se destine:*

Ocorre, contudo, que compete ao Fisco demonstrar a caracterização da cessão de mão de obra perpetrada pelo sujeito passivo, pois este tem que se defender dos fatos que lhe são imputados e não da tipificação jurídica que lhe é dada, no presente caso a regra estampada no inciso III do § 2º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social (RPS) e no art. 146 da Instrução Normativa (IN) SRP n° 03, de 14 de julho de 2005.

Constata-se, por meio dos elementos probatórios juntados aos autos, que a Recorrente contratou o Consórcio de Empresas – denominado CEITAPU Consórcio Empresarial Itaipu – para a construção de duas novas unidades Geradoras 9A e 18A, em que o contrato afirmava que o serviço de construção civil deveria ser executado por meio empreitada integral.

Nesse caminhar, constata-se ainda que não há nos autos qualquer registro da forma de colocação do pessoal à disposição do contratante (Recorrente), um dos pressupostos da cessão de mão de obra, o Fisco apenas afirma que:

> *"[...]* ***5. SITUAÇÃO ENCONTRADA E PROCEDIMENTOS ADOTADOS***
>
> *Do contato preliminar com a empresa, constatou-se a necessidade de primeiramente analisar os contratos celebrados pela mesma, incluídos no período abrangido pela Ação Fiscal. Desta análise, identificou-se que a empresa classifica as contratações de serviços em dois instrumentos contratuais, quais sejam, contratos, propriamente ditos, e AS - Autorizações de Serviço, estas para contratações de menor valor. Neste relatório, a denominação contratos é utilizada de forma ampla, englobando as duas espécies, salvo quando se fizer menção especifica ao instrumento contratual. A par disso, foram selecionados aqueles contratos e AS que apresentavam potencial interesse para a fiscalização, ou seja, que pudessem conter fatos geradores de contribuições previdenciárias.*
>
> *Na seqüência* ***foram analisados os históricos financeiros dos respectivos contratos****, que contêm as diversas etapas da*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 03/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *execução contratual e a partir dos quais foi possível a identificação do documento de pagamento e do documento fiscal correspondente ao serviço executado.*
>
> ***O histórico financeiro é uma informação gerada por sistema informatizado adotado pelo Contribuinte e consiste em um relatório contendo informação detalhada de cada contrato**, como descrição do objeto, valor contratado, número da parcela, data de vencimento e de pagamento, número do CCP e da NF. Nele também se identifica o valor da retenção ao INSS. Com os dados deste relatório, solicitamos a comprovação dos recolhimentos das retenções efetuadas, sendo-nos apresentado um grande volume de relatórios de GPS — Guias de Recolhimento da Previdência Social, ou seja, um espelho da respectiva GPS, por empresa prestadora de serviços.*
>
> *O histórico financeiro foi comparado por amostragem com o relatório de recolhimentos de GPS dos valores retidos, para fins de apurar a confiabilidade dos procedimentos. Nesta verificação não foram detectadas falhas ou omissão de informações que pudessem constar em um relatório e não em outro, ou seja, apresentaram-se confiáveis os controles da empresa. 0 relatório de recolhimentos (ou espelho das GPS) foi testado com o sistema PLENUS (sistema informatizado de controle de recolhimentos) da Previdência Social, para a verificação da efetivação dos recolhimentos, onde da mesma forma não foram detectadas falhas. Ante estes fatos, o relatório histórico financeiro foi utilizado como base das informações para a consideração das retenções com os respectivos recolhimentos efetuados, fatos geradores e bases de cálculo das contribuições lançadas [...]" (g.n.) (Relatório Fiscal, fls. 24/29).*

Extrai-se do Relatório Fiscal e demais documentos acostados aos autos que o Fisco pautou-se exclusivamente em dados financeiros, deixando de configurar os elementos ou pressupostos da cessão de mão de obra, conforme previsão no §3º do artigo 31 da Lei 8.212/1991, tais como: se os trabalhadores estavam ou não a disposição da Recorrente; se o serviço foi realizado de forma contínua ou não; dentre outros.

Depreende-se que o simples fato de haver emissão de nota fiscal ou fatura relacionada à construção civil, acompanhada de seus respectivos contratos de execução, isso, por si só, não tem o condão de caracterizar que os trabalhadores estavam a disposição da Recorrente, ainda mais que tais contratos apontavam que o serviço seria realizado mediante "empreitada integral".

Dentro desse contexto fático, a previsão contratual de que os serviços, designados de construção das duas novas unidades geradoras 9A e 18A da Recorrente, seriam executados mediante "empreitada integral", isso gerou dúvida na análise e na caracterização da cessão ou empreitada de mão de obra, já que não há previsão de retenção na contratação dos serviços de construção civil por meio da chamada empreitada total, consoante a regra do art. 220, §1°, do Regulamento da Previdência Social (RPS). Assevere-se ainda que se trata de obra de grande porte realizada por um consórcio de empresas cujo objeto é o seguinte:

> *"[..] Constitui objeto do presente Contrato a implantação na Usina Hidrelétrica de Itaipu, pelas CONTRATADAS, **sob o***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 03/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> ***regime de empreitada integral***, *de 2 (duas) unidades geradoras de energia elétrica, completas, com potência nominal de 700 MW cada, sendo uma na freqüência de 50 Hz e outra na freqüência de 60 Hz, incluindo a execução do projeto, a fabricação, os testes em fábrica, o transporte, a armazenagem, a montagem eletromecânica, as obras civis, os ensaios para a colocação em serviço e o comissionamento. [...]" (g.n.)*

Para viabilizar o saneamento dessa dúvida, o julgamento, em duas oportunidades, foi convertido em diligência para que houvesse manifestação do Fisco a respeito da alegada empreitada total e erros apontados, bem como análise da documentação juntada. Em resposta, foram elaboradas a Informação Fiscal de fls. 673/674 e a Informação Fiscal Complementar, em que o Fisco apenas relata que toda a documentação apresentada pela empresa fiscalizada foi analisada na ação fiscal e, da análise desta documentação, verificou-se a obrigação de retenção que não teria sido cumprida.

> ***Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social****:*
>
> *Art. 220. (...)*
>
> *§ 1º* ***Não se considera cessão de mão-de-obra****, para os fins deste artigo,* ***a contratação de construção civil em que a empresa construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente****.*

Logo, não estão materializados os elementos (requisitos) suficientes para caracterizar o instituto da cessão de mão de obra, prevista no §3º do artigo 31 da Lei 8.212/1991, eis que não ficou comprovado nos autos que os trabalhadores estariam submetidos ao poder de comando da própria Recorrente, e não dos cedentes (empresas pertencentes ao Consórcio CEITAPU - Consórcio Empresarial Itaipu). Ou de outra maneira, não houve a materialização de que os trabalhadores foram colocados à disposição da Recorrente, em suas dependências ou nas de terceiros, para a prestação do serviço de construção civil, de forma contínua, das duas novas unidades geradoras 9A e 18A.

> ***Lei 8.212/1991****:*
>
> *Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.*
>
> *(...)*
>
> *§ 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. (g.n.)*

Nesse mesmo sentido, os precedentes encampados pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) delineiam a concepção do que se deve ter da expressão "***colocação à disposição***",

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 03/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

prevista no §3º do artigo 31 da Lei 8.212/1991, que consiste em colocar os trabalhadores submetidos ao poder de comando da contratante (no caso em tela a Recorrente) – tais como o comando técnico, gerencial ou qualquer outro poder de comando –, fato este não evidenciado no presente processo (Recurso Especial nº 499.955/RS e Recurso Especial nº 488.027/SC).

> *TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS (LEI 9.711/88). EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. NATUREZA DAS ATIVIDADES. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA NÃO CARACTERIZADA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.*
>
> *1. O cedente de mão-de-obra (substituído tributário) é parte legítima para questionar a aplicação do novo regime da contribuição previdenciária sobre a folha de salários porque é contribuinte de fato, suportando o ônus financeiro do tributo.*
>
> *2. Se o acórdão recorrido entendeu estar suficientemente comprovada a natureza jurídica das atividades desenvolvidas pela empresa, não é possível analisar-se o argumento acerca da necessidade de dilação probatória e conseqüente inadequação da via mandamental. O enfrentamento de tal questão enseja o revolvimento do conteúdo fático-probatório dos autos, providência vedada pela Súmula 7/STJ.*
>
> *3. **Não se configura a cessão de mão-de-obra se ausentes os requisitos de colocação de empregados à disposição do contratante (submetidos ao poder de comando desse) e de execução das atividades no estabelecimento comercial do tomador de serviços ou de terceiros (art. 31, § 3º, da Lei 8.212/91)**. (g.n.)*
>
> *4. Recurso especial a que se nega provimento. (STJ, REsp 499.955/RS, Rel. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Julgado: 01/06/2004)*
>
> .....
>
> *TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS (LEI 9.711/88). EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. NATUREZA DAS ATIVIDADES. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA NÃO CARACTERIZADA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.*
>
> *1. A ausência de debate, na instância recorrida, dos dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai a incidência da Súmula 282 do STF.*
>
> *2. Para efeitos do art. 31 da Lei 8.212/91, **considera-se cessão de mão-de-obra a colocação de empregados à disposição do contratante (submetidos ao poder de comando desse), para execução das atividades no estabelecimento do tomador de serviços ou de terceiros**. (g.n.)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 03/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *3. Não há, assim, cessão de mão-de-obra ao Município na atividade de limpeza e coleta de lixo em via pública, realizada pela própria empresa contratada, que, inclusive, fornece os equipamentos para tanto necessários.*
>
> *4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. (STJ, REsp 488.027/SC)*

Por sua vez, a meu ver, nem mesmo a simples indicação de que o serviço está relacionado como prestado mediante cessão de mão de obra, seja pela Lei, seja pelo Decreto (no caso em tela o inciso III do § 2º do artigo 219 do Decreto 3.048/1999), retira a necessidade de o Fisco agir em conformidade com o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), demonstrando a efetiva ocorrência do fato gerador da contribuição, mediante a caracterização clara e precisa da presença da cessão de mão de obra na prestação dos serviços de construção civil. Ademais, no presente caso, havia a previsão contratual de que os serviços seriam executados mediante "empreitada integral".

> ***Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN)**:*
>
> *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. (g.n.)*
>
> *Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Com isso, percebe-se que o Fisco deixou de fundamentar a caracterização da cessão de mão de obra no Relatório Fiscal, acompanhado de seus anexos, e nas oportunidades concedidas pelo órgão julgador no âmbito administrativo, eis que nestes documentos não há as circunstâncias de fato e de direito que justifiquem a imposição fiscal, de modo a garantir ao sujeito passivo o pleno exercício de seu direito de defesa, dando-lhe ciência daquilo que se deve defender. Essa falta de caracterização da cessão de mão de obra decorre dos seguintes pressupostos fáticos:

1. não houve a demonstração de que os trabalhadores foram colocados à disposição da Recorrente (contratante), para a realização de serviços contínuos de construção civil;

2. não houve a elucidação de que os serviços de construção civil não foram executados mediante empreitada total. Este fato foi evidenciado por esta Corte Administrativa (CARF), em duas oportunidades, que converteu os julgamentos em diligências, entretanto não ocorreu o saneamento dessa questão de fato pelo Fisco, que foi: **se os serviços de construção civil foram realizados mediante empreitada total ou não**. Assevere-se que a hipótese da empreitada total não é considerada cessão de mão de obra e, por consectário lógico, não está sujeita à retenção de 11% na contratação dos serviços de construção civil, conforme a regra do art. 220, §1°, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 03/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ao proceder dessa maneira para a apuração dos valores lançados, a auditoria fiscal incorreu em um vício de motivo, este consubstanciado na inadequação do fato com o pressuposto jurídico da legislação previdenciária que previa a observância de todas as suas regras, e não somente o histórico financeiro da empresa. Essa inadequação do motivo do lançamento fiscal, ocasionada pela falsidade do pressuposto no mundo fático com a previsão legal, é um desvio de finalidade do estabelecido pela legislação tributária que gera a nulidade pelo cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo.

O lançamento fiscal deve ser convincentemente motivado – de forma concisa, clara e congruente –, indicando, com base nos elementos da escrituração contábil ou outros elementos fáticos, a existência da materialidade do lançamento fiscal. A auditoria fiscal não deverá se basear em raciocínio jurídico incorreto para realizar o lançamento fiscal, mas resultar de fatos concretos encontrados durante a auditoria fiscal e aplicação da legislação pertinente.

No caso concreto, faltou a configuração da cessão de mão obra na execução dos serviços executados pelo Consórcio CEITAPU - Consórcio Empresarial Itaipu, para a construção das duas novas unidades geradoras 9A e 18A da Recorrente.

O trabalho de auditoria fiscal deverá demonstrar, com clareza e precisão, os motivos da lavratura da exigência tributária. Isso está em consonância com o art. 50 da Lei 9.784/1999, que estabelece a exigência de motivação como condição de validade do ato, bem como §1º do mesmo artigo que exige motivação clara, explícita e congruente.

> ***Lei 9.784/1999– diploma que estabelece as regras no âmbito do processo administrativo federal****:*
>
> *Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*
>
> *I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;*
>
> *II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; (...)*
>
> *§1º* ***A motivação deve ser explícita, clara e congruente****, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou garantia dos interessados.*

Claro é que esses requisitos são exigidos pela legislação para que se cumpra a determinação presente na Lei Magna de observação à garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório.

> ***Constituição Federal de 1988****:*
>
> *Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)*
>
> *LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/20
13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 03/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não há como ter acesso à defesa e, consequentemente, contraditar a infração imputada à Recorrente, sem que todos os requisitos estejam presentes no procedimento de auditoria fiscal realizado pelo Fisco, seja no Relatório Fiscal ou Relatório Complementar, seja em outros documentos inseridos nos autos.

Diante dos relatos delineados anteriormente, está claro que faltam requisitos para a validade da presente autuação, requisitos estes que são necessários para o exercício da ampla defesa e do contraditório da Recorrente. Logo, restou prejudicado o direito de defesa da Recorrente, pois foi lhe imputada autuação sem a descrição clara e precisa da motivação fática e jurídica.

Sobre o vício praticado entendo ser o mesmo de natureza material, pois o Fisco delineou uma motivação fática e jurídica de forma equivocada do contexto evidenciado nos autos e na escrituração contábil da Recorrente, ensejando um lançamento que, conquanto identifique a infração imputada, não atende de forma adequada a determinação da sua exigência nos termos da legislação previdenciária.

Tal vício material está nitidamente constatado no momento em que o Fisco no Relatório Fiscal um motivo fático de forma inadequada com o pressuposto de direito, caracterizando uma motivação insuficiente. Isso está em consonância com o estabelecido pelo art. 142 do CTN.

Mesmo entendimento previsto no art. 59, II, do Decreto 70.235/1972, que enseja a nulidade dos atos manifestado pelo Fisco com preterição do direito de defesa da Recorrente.

> ***Decreto 70.235/1972***:
>
> *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***.
>
> *§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*
>
> *§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo. (g.n.)*

Quando a fiscalização não observa na sua atividade os elementos intrínsecos do lançamento (no caso, a motivação fática e jurídica da incidência da lei), ela certamente estará infringindo a disposição legal pertinente (seja aquela aplicável à incidência da lei, ou à determinação da matéria tributável), importando na existência de um vício material.

Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen[1]: *"Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei."*

Veja-se, assim, que a ocorrência do vício material está diretamente ligada com a deformidade do conteúdo do lançamento, que acaba por exigir indevidamente tributos

[1] Paulsen, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado. Editora: ESMAFE, 2010. p. 1194.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 03/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

do sujeito passivo, em ofensa, inclusive, ao princípio da legalidade, situação inaceitável nas relações do Fisco com o contribuinte.

Nesse sentido, vejamos os efeitos resultantes das alterações promovidas pelo lançamento superveniente, este CARF assim se posicionou:

> *"VÍCIO MATERIAL - **Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável**, ao montante devido do imposto e ao sujeito passivo, se estará diante de um **lançamento autônomo** que não se confunde com o lançamento refeito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. (...)".* (CARF, 1° Conselho, 2ª Câmara, Relator José Raimundo Tosta Santos, Acórdão n° 102-47829, Sessão de 16/08/2006) (g.n.)

Nessa mesma linha de entendimento, cabe destacar trecho do voto proferido pelo i. Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, que verificou a indevida aplicação do vício formal e externou seu entendimento para que fosse reconhecido o vício material do lançamento. Veja-se:

> *"Em suma, entendo que **o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais**. No presente caso, um novo lançamento forçosamente modificará a base imponível, com óbvios reflexos no cálculo do montante do tributo devido, (...)"* (CARF, 1ª Conselho, 7ª Câmara, Relator Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Acórdão nº 107-06.757, Sessão de 22/08/2002) (g.n.)

Por todo o exposto, em preliminar declaro a nulidade do lançamento fiscal, restando prejudicado as demais preliminares e o exame de mérito.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO**, reconhecendo a nulidade do presente lançamento por vício material, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/20
13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 03/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA