

2º CC/MP - Quinta Câmara  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 05/09/08  
Isis Sousa Moura  
Matr. 4295

CC02/C05  
Fls. 308



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**QUINTA CÂMARA**

<b>Processo nº</b>	36968.001607/2006-20
<b>Recurso nº</b>	141.426 Voluntário
<b>Matéria</b>	RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA
<b>Acórdão nº</b>	205-00.401
<b>Sessão de</b>	13 de março de 2008
<b>Recorrente</b>	MUNICÍPIO DE SÃO JOÃO EVANGELISTA - PREFEITURA MUNICIPAL
<b>Recorrida</b>	DRP GOVERNADOR VALADARES/MG

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 04/11/08  
Rubrica D.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/1995 a 30/06/2004

Ementa: DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O lançamento deve discriminar os fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, bem como o período a que se referem, sob pena de cerceamento de defesa e conseqüente nulidade.

Processo Anulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo n.º 36968.001607/2006-20  
Acórdão n.º 205-00.401

2º CC/MP - Quinta Câmara  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 05, 09, 08  
Isis Sousa Moura  
Matr. 4295

CC02/C05  
Fls. 309

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Por maioria de votos anulou-se o lançamento. Vencido o Conselheiro Marco André Ramos Vieira que votou pela nulidade da decisão de primeira instância. Apresentará Declaração de voto o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Presidente da Câmara



JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Presidente

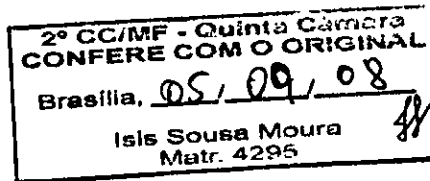


LIEGE LACROIX THOMASI

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros,. Marco André Ramos Vieira, Damião Cordeiro De Moraes, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Adriana Sato e Misael Lima Barreto





## Relatório

Trata-se de crédito relativo à responsabilidade solidária lançado pela fiscalização contra o sujeito passivo acima identificado, consolidado em 10/12/2004, referente a contribuições incidentes sobre a remuneração de mão-de-obra contratada com empresas construtoras e prestadoras de serviços. Refere-se, também, à retenção de 11%, incidente sobre as notas fiscais de prestação de serviço, no período de 02/1999 a 06/2004.

Inconformado o Município apresentou defesa tempestiva e a DRP de Governador Valadares solicitou ao auditor fiscal notificante que procedesse ao desmembramento do débito para retirar do mesmo as contribuições relativas à responsabilidade solidária.

Tal procedimento se mostrou necessário, vez que a constituição de crédito previdenciário decorrente de responsabilidade solidária deve se dar de forma distinta por devedor solidário, sendo lavrada uma notificação, em nome do contratante, mas relativa a cada prestadora, com a conseqüente cientificação da mesma e abertura de prazo de defesa.

Efetuada o desmembramento, foi emitido Relatório Complementar da NFLD, fls. 206/207, permanecendo nesta notificação apenas os valores referentes à retenção de 11%, incidente sobre as notas de prestação de serviços. O Município foi cientificado, fls. 209, e lhe foi reaberto o prazo de defesa.

Não havendo manifestação do notificado, foi apreciada a primitiva defesa apresentada e Decisão-Notificação confirmou a procedência parcial do lançamento, devido à exclusão dos valores referentes à responsabilidade solidária.

Contra a Decisão, o notificado interpôs o presente recurso, repetindo os termos de sua defesa, alegando em síntese e em preliminar:

- que os órgãos julgadores administrativos têm competência para apreciação de matéria que diga respeito à ilegalidade e/ou inconstitucionalidade de norma jurídica. Discorre sobre o assunto.

- E, que o lançamento é improcedente por ter se operado a decadência, vez que aos créditos do INSS deve se aplicar o disposto no Código Tributário Nacional, em desfavor do artigo 45 da Lei n. 8.212/91.

No mérito, argúi que é impossível a cobrança sem a comprovação da existência do débito, pois não há provas de que as empresas estão abrangidas pela solidariedade e se estão em débito; que não foram nominados os empregados que fazem parte da notificação, que não está claro quais são as empresas contratadas, assim como os valores de cada contrato; que não constam os períodos que as empresas ficaram inadimplentes e nem se foram acionadas para efetuar o pagamento. Por esta razão argúi que ocorreu cerceamento de defesa e foi ferido o princípio do contraditório, pois a recorrente está impedida de saber se estas empresas são realmente devedoras e se o débito nasceu dos serviços contratados com ela.

Argúi, ainda que não foi caracterizada a cessão de mão de obra, não podendo haver presunção de débito; que os percentuais incidentes sobre as notas fiscais de serviços são

A

Processo n.º 36968.001607/2006-20  
Acórdão n.º 205-00.401

2º CC/MF - Quinta Câmara CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 05, 09, 08 Isis Sousa Moura Matr. 4295
--

CC02/C05 Fls. 311
----------------------

abusivos e vêm dispostos em ordens de serviço, o que contraria a Constituição Federal, pois deveriam estar estabelecidos em Lei Complementar; que a Constituição também foi desrespeitada pelo procedimento do INSS, que adotou como fonte de custeio o preço dos serviços, enquanto o artigo 195, estabelece como fonte de custeio os salários; que não está comprovado nos autos que as empresas não recolheram a contribuição devida sobre os serviços, sendo que o prazo de defesa de 15 dias é exíguo para a recorrente obter toda a documentação necessária para comprovar a adimplência da prestadora, motivo pelo qual requer a realização de perícia técnica

Se insurge contra a aplicação da multa por ser confiscatória, pois seu montante é excessivo em relação à infração tributária.

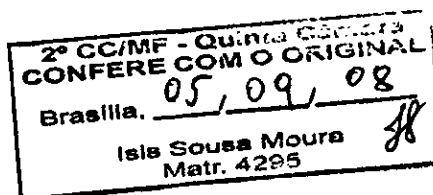
Requer o cancelamento da penalidade imposta através da NFLD, ou a relevação da mesma a teor do artigo 291, parágrafo 1, do Regulamento da Previdência Social.

A DRP de Governador Valadares apresentou suas contra-razões.

É o Relatório.

t





## Voto Vencido

Conselheiro **MARCOS ANDRÉ RAMOS VIEIRA** Relator designado

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.

X

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:

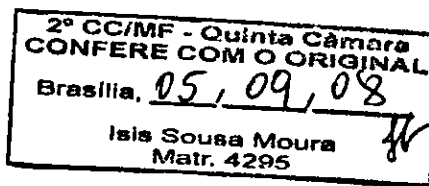
Pelo exposto voto por ANULAR a DECISÃO-NOTIFICAÇÃO, devendo os autos retornarem à fiscalização para que seja elaborado novo relatório fiscal, que evidencie, nos termos do voto, os serviços que envolveram cessão de mão-de-obra.

É como voto

  
MARCOS ANÍSIO RAMOS VIEIRA

Relator





## Voto Vencedor

Conselheira LIEGE LACROIX THOMASI, Relatora

### DA ADMISSIBILIDADE

Presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso, em vista da tempestividade, conforme informação à fl.301 e da dispensa do depósito recursal, vigente à época, por ser o recorrente órgão público, passo ao seu exame.

### DAS QUESTÕES PRELIMINARES

A fase contenciosa administrativa não é o foro competente para discussões acerca da constitucionalidade ou inconstitucionalidade de leis ou atos normativos, na medida em que já nascem com presunção de constitucionalidade e até que seja afastada essa presunção e sejam declarados inválidos, produzirão seus efeitos e serão obrigatoriamente cumpridos pela autoridade administrativa, por ser o ato administrativo vinculado. Portanto, a declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada ao Poder Judiciário pela Constituição Federal, art. 102, inciso I, alínea "a".

Também o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, dispõe:

*Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

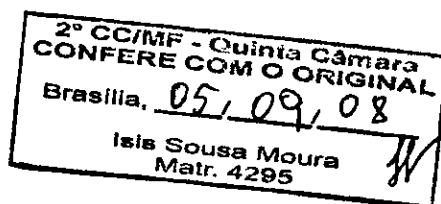
*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de junho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou*

*c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.*

*Nesse sentido é que foi aprovada pelo Conselho Pleno do Segundo Conselho de Contribuintes a Súmula 02, publicada no DOU de 26/09/2007:*

f



*"O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária"*

De acordo com o artigo 53 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria n.º 147 de 25/06/2007, as súmulas são de aplicação obrigatória pelo respectivo Conselho.

Quanto à decadência, o lançamento foi realizado dentro do prazo fixado no artigo 45 da Lei n.º 8.212, de 24/07/91. A regra contida no dispositivo é clara quanto à decadência decenal das contribuições previdenciárias; portanto, por expressa vedação regimental, como já referido, não compete a este órgão julgador afastar sua aplicação:

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

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

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.*

Vencidas as preliminares, passo ao exame do mérito.

O contencioso administrativo no âmbito da Receita Federal do Brasil é regido pelo Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e mais especificamente, no caso das contribuições sociais de que tratam os artigos 2º e 3º da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, pela Portaria RFB n.º 10.875, de 16 de agosto de 2007.

Em ambos diplomas legais, nos artigos 59, inciso II e 27, inciso II, respectivamente, está disposto que são nulos "os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa" (grifei)

No caso em tela, o lançamento remanescente, após o desmembramento efetuado, versa exclusivamente, sobre a retenção de 11% incidente sobre as notas fiscais ou faturas de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, no período de 02/1999 a 06/2004. Portanto, a efetiva prestação do serviço com cessão deve ficar cabalmente demonstrada no relatório fiscal.

Estatui o artigo 31, caput, da Lei n.º 8.212/91, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 9.711, de 20/11/1998

*"Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no parágrafo 5, do art. 33.*

E, o parágrafo 3º, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 9.711/98, vigente à época do fato gerador, dispõe que :

✱

*“ 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.”*

Os atos normativos que disciplinaram a retenção sobre o valor da mão de obra cuidaram da conceituação, dentre outros pressupostos, do que seria serviço contínuo. A atual IN MPS/SRP n.º 03, de 14/07/2005, assim dispôs:

*Art. 143. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei n.º 6.019, de 1974.*

...

*§2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.*

Portanto, só vai haver retenção nos serviços contínuos, onde houver cessão de mão de obra (art.31, caput da Lei n.º 8.212/91), de forma que a constatação da existência ou não da retenção dar-se-á mediante a verificação da forma como foram contratados os serviços.

Por força dos dispositivos legais, acima referidos, a fiscalização deve comprovar, quando do lançamento, a existência da cessão de mão de obra nos moldes descritos pela legislação. Devem ser juntados aos autos os contratos existentes entre as partes comprovando a forma de contratação, além da descrição dos serviços prestados com os elementos caracterizadores da prestação de serviço com cessão de mão de obra., ou seja: que o prestador de serviços ou contratado tenha colocado segurados à disposição do tomador ou contratante; que tais segurados tenham permanecido à disposição nas dependências do tomador (contratante) ou na de terceiros; que tenham realizado serviços contínuos, repetindo-se periódica ou sistematicamente.

No presente caso, limitou-se o relatório fiscal da notificação, fls. 124/128, a informar que os serviços prestados foram de transporte escolar e nominar as empresas prestadoras. Também não é elucidativo o Relatório Fiscal Complementar às fls. 206/207, que traz o conceito de cessão de mão-de-obra, do que vem a ser dependência de terceiros, serviços contínuos e colocação à disposição da empresa contratante, repetindo que o serviço prestado é de transporte de passageiros, mas não subsume a efetiva prestação do serviço às normas descritas. Ou seja, não consta do relatório fiscal a forma como os serviços foram contratados e prestados.

Pelo exposto, não é possível, com base nas informações trazidas nos relatórios fiscais, concluir acerca da configuração ou não da cessão de mão-de-obra, fato este determinante para o lançamento de débito relativo à retenção de 11%, imposta pela Lei n. 9.711/98.

A

Um dos princípios que sustenta o processo administrativo fiscal é o da verdade material e, por este princípio, o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração do crédito. Portanto, a conduta da autoridade fiscal, em prol da verdade material, deve proceder no sentido de verificar se a hipótese abstratamente prevista na norma de direito material, efetivamente ocorreu. Nesse sentido, tem que trazer no relatório fiscal todos os dados, informações e documentos a respeito da real caracterização da cessão de mão-de-obra.

A simples descrição dos serviços não é suficiente como suporte para o lançamento. É necessário o cotejamento da situação fática com as características definidas pela norma como hipótese de incidência. A subsunção do fato à regra de incidência deve ser detalhadamente consignada no relatório fiscal a fim de possibilitar as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório. Violá-las contamina o ato administrativo de lançamento com vício insuscetível de convalidação.

Assim, entendo que o lançamento cerceia a defesa do recorrente e, portanto, deve ser declarado nulo nos termos do artigo 27, inciso II da Portaria RFB n.º 10.875, de 16 de agosto de 2007, que dispõe: são nulos “os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa” (grifei)

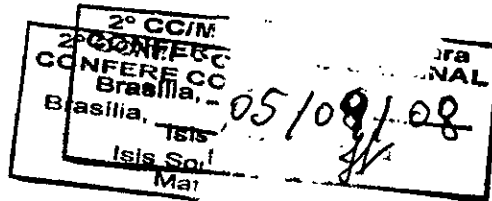
Por todo o exposto e considerando tudo o mais que dos autos consta;

Voto no sentido de CONHECER do recurso, para ANULAR a NFLD, devendo a Receita Federal do Brasil providenciar um lançamento substitutivo, se assim achar conveniente.

Sala das Sessões, em 13 de março de 2008

  
LIEGE LACROIX THOMASI

Relatora



## Declaração de Voto

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Relator

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

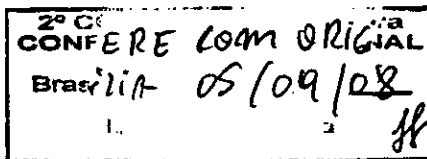
Inicialmente, entendo não se tratar de mero vício de procedimento, vício formal, já que, sobretudo, a caracterização da cessão de mão de obra é o fundamento central para o lançamento. A retenção do valor correspondente a onze por cento dos serviços constantes em nota fiscal ou fatura somente se justifica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

*Art.219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)*

*§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.*

*§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:*

- I - limpeza, conservação e zeladoria;*
- II - vigilância e segurança;*
- III - construção civil;*
- IV - serviços rurais;*
- V - digitação e preparação de dados para processamento;*
- VI-acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;*
- VII - cobrança;*
- VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos;*
- IX - copa e hotelaria;*



- X - corte e ligação de serviços públicos;*
- XI - distribuição;*
- XII - treinamento e ensino;*
- XIII - entrega de contas e documentos;*
- XIV - ligação e leitura de medidores;*
- XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;*
- XVI - montagem;*
- XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;*
- XVIII - operação de pedágio e de terminais de transporte;*
- XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão; (Redação dada pelo Decreto n.º 4.729, de 9/06/2003)*
- XX - portaria, recepção e ascensorista;*
- XXI - recepção, triagem e movimentação de materiais;*
- XXII - promoção de vendas e eventos;*
- XXIII - secretaria e expediente;*
- XXIV - saúde; e*
- XXV - telefonia, inclusive telemarketing.*

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

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

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

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

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

fl

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.

A

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 nº 70.235/72, e terceiro porque não se pode anular aquilo que não contém vício, como bem assinalou em seu voto. Que vício contém a decisão de primeira instância para que seja anulada? Entendeu o julgador que a descrição dos fatos geradores foram suficientes, realizando um juízo que não necessariamente corresponde a este colegiado. Não houve vício, mas apenas entendimentos divergentes.

*Decreto nº 70.235/72*

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

...

*§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou 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 nº 8.748, de 9.12.1993).*

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

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

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

A

Processo n.º 36968.001607/2006-20  
Acórdão n.º 205-00.401

2º CC/MF - Quinta Câmara CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 05, 09, 08 Isis Sousa Moura Matr. 4295
--

CC02/C05 Fls. 323
----------------------

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

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

Por tudo, voto por anular o lançamento.

Sala das Sessões, em em 13 de março de 2008

  
JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Relator