



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

Processo nº 36980.004010/2006-79
Recurso nº 143.455 Voluntário
Acórdão nº 2301-00.444 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de junho de 2009
Matéria Cessão de Mão de Obra: Retenção. Órgãos Públicos
Recorrente MUNICÍPIO DE CRISTÁLIA - 'PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida DRP EM MONTES CLAROS/MG

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2000 a 30/11/2000, 01/05/2001 a 31/05/2001, 01/01/2002 a 31/03/2002, 01/05/2002 a 31/10/2002, 01/05/2003 a 27/02/2006

DECADÊNCIA - O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

Decisão Recorrida Nula de 1ª Instância.

Assinatura manuscrita em tinta preta, localizada no lado direito da página.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Assinatura manuscrita em tinta preta, localizada no canto inferior direito da página.

ACORDAM os membros da 3ª câmara / 1ª turma ordinária do Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, em anular o auto de infração/lançamento por vício material. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Marco André Ramos Vieira que votou pela nulidade da decisão de primeira instância por vício formal, Liege Lacroix Thomasi e Adriana Sato que votaram pela nulidade do lançamento por vício formal.



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, Edgar Silva Vidal (Suplente), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Manoel Coelho Arruda Junior e Julio Cesar Vieira Gomes (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório de fls. 203/204:

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra o Município de Cristália - Prefeitura Municipal, apurado no período supracitado e consolidado em 30/05/2006, no montante de R\$ 17.604,20 (dezessete mil, seiscentos e quatro reais, vinte centavos).

2. Esclarece o Relatório Fiscal de fls. 67/75 que o presente lançamento refere-se à retenção de 11% (onze por cento), incidente sobre os valores das notas fiscais de serviços, prestados mediante empreitada ou cessão de mão de obra, devida pela empresa tomadora (Município de Cristália), prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.711/98.

3. Conforme informado no Relatório Fiscal, foi verificado em Notas de Empenho apresentadas, Notas Fiscais, Contratos Celebrados entre o Município e as empresas, LDC - Lançamento de Débito Confessado e GRPS/GPS, que houve pagamento de Notas Fiscais de Serviço a várias empresas, conforme lançamentos informados, identificados e esclarecidos pela fiscalização, no Discriminativo Analítico de Débito - DAD, às fls. 04/10 e Relatório de Lançamentos - RL, às fls. 18/21: R01 - Minas Const Saneam Básico Serv; R02 - Transportes e Terrap Billy Ltda; R03 - JS Locação de Tratores e Equip; R04 - ECEL Engenharia e Construções; R05 - ENGEST Comércio e Indústria; R06 - DMM Vasconcelos e Cia; R07 - Construtora LAB; R08 - Segala Construtora e Serviços; R09 - Palma Construções e Terraplana; R10 - Locar construtora; R11 - Via Nova Construtora; R12 - TERPLAN e R13- Antares Construtora.

3.1 - Os serviços foram identificados através dos documentos acima citados, Notas de Empenho apresentadas, Notas Fiscais, Contratos Celebrados entre o Município e as empresas, LDC - Lançamento de Débito Confessado e GRPS/GPS, cópias devidamente anexados às fls. 80/189;

3.2 - Todos os valores pagos em GPS referentes às retenções foram lançados no Relatório de Documentos Apresentados - ROA, às fls. 22/26, para apuração do valor devido.

4. Consta ainda dessa Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, o lançamento DAL - Diferenças de Acréscimos Legais, referente a valores apurados pelo próprio sistema, originados de contribuições sociais não recolhidas no prazo de vencimento.

5. Os dispositivos legais que autorizam essa exigência fiscal estão discriminados no Relatório de Fundamentos Legais do Débito - FLD, às fls. 44/46.



O Município apresentou impugnação [fls. 692/696] que, em síntese, alegou:
as contribuições previdenciárias foram recolhidas no tempo certo;
não é devida multa, porque as possíveis irregularidades foram sanadas a
tempo; e
decadência de parte do crédito lançado.

Em 28 de dezembro de 2006, foi proferida DN que julgou procedente o
lançamento [fls. 203/207]:

*LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRESTAÇÃO DE
SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.
RETENÇÃO.*

ACRÉSCIMOS LEGAIS.

*1) A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão
de mão-de-obra é obrigada a reter 11% (onze por cento) sobre o
valor da nota fiscal fatura ou recibo e é obrigada a recolher o
valor retido à Previdência Social, não lhe sendo lícito alegar
omissão para se eximir do recolhimento.*

*2) Sobre as contribuições sociais não recolhidas no prazo de
vencimento, incidirão juros de mora nos termos do artigo 34 da
Lei n.8.212/91.*

LANCAMENTO PROCEDENTE

Inconformada com o *decisum*, o Município interpôs Recurso Voluntário [fls.
212/213] que reiterou os argumentos explicitados na defesa.

Instada, a Entidade Fiscal apresentou contra-razões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Relator

Sendo tempestivo, CONHEÇO DO RECURSO e passo ao exame das
questões preliminares suscitadas pelo recorrente.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES - Decadência

É cediço que o Diário Oficial da União do dia 20/06/2008 publicou o
enunciado da Súmula vinculante nº 8, do STF, *verbis*:

*Em sessão de 12 de junho de 2008, o Tribunal Pleno editou os
seguintes enunciados de súmula vinculante que se publicam no
Diário da Justiça e no Diário Oficial da União, nos termos do §
4º do art. 2º da Lei nº 11.417/2006:*

Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Precedentes: RE 560.626, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 556.664, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.882, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.943, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 12/6/2008; RE 106.217, rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 12/9/1986; RE 138.284, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28/8/1992.

Legislação:

Decreto-Lei nº 1.569/1997, art. 5º, parágrafo único Lei nº 8.212/1991, artigos 45 e 46 CF, art. 146, III Brasília, 18 de junho de 2008.

Ministro Gilmar Mendes

Presidente"

(DOU nº 117, de 20/06/2008, Seção I, pág. 1)

Portanto, diante da declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 não há como se acolher o entendimento da Fiscalização que o direito de constituir o crédito é de 10 [dez] anos.

Hoje, a discussão cinge-se em saber se o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais, sujeitas à sistemática do chamado "lançamento por homologação", deve ser contado pela regra do art. 150, § 4º ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN.

Caracteriza-se o lançamento da Contribuição como da modalidade de "lançamento por homologação", que é aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN, *in verbis*:

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

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação".



Sobre o assunto, tomo a liberdade de transcrever parte do voto prolatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, relator designado no Acórdão CSRF/01-0.370, que acolho por inteiro, onde analisando exaustivamente a matéria sobre decadência, assim se pronunciou:

(...) .Em conclusão :

a) nos impostos que comportam lançamento por homologação a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;

b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a comando legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;

c) transcorrido cinco anos a contar do fato gerador, o ato jurídico administrativo da homologação expressa não pode mais ser revisto pelo fisco, ficando o sujeito passivo inteiramente liberado;

d) de igual modo, transcorrido o quinquênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação tácita, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro;

e) as conclusões de "c" e "d" acima aplicam-se (ressalvando os casos de dolo, fraude ou simulação) às seguintes situações jurídicas (I) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido; (II) o sujeito passivo paga tributo integralmente devido; (III) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência; (IV) o sujeito passivo paga o tributo maior que o devido; (V) o sujeito passivo não paga o tributo devido;

f) em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em casos de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-ia que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, compatibilizando, excelentemente, a coexistência de procedimento e ato jurídico administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada."

Ainda sobre a mesma matéria, trago à colação, o Acórdão n° 108-04.974, de 17/03/98, prolatado pelo ilustre Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, cujas conclusões acolho e, reproduzo, em parte :

Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública



(lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada "Modalidades de Lançamento" estando ali previsto, como regra, o que a doutrina convencionou chamar de "lançamento por declaração" Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir "... ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento – lançamento por homologação.

Claro está que essa última norma se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o "... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa".

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é



lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.

Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. " (grifo nosso)

É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, in verbis:

"Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação .

Entendo que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, impondo, inclusive, ao sujeito passivo o dever de efetuar o cálculo e apuração do tributo e/ou contribuição, daí a denominação de "auto-lançamento."

Registro que a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque é a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no



campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN. (grifo nosso)

Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define que "o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a 'contrário sensu', não homologado o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado", na linguagem do próprio CTN."

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e, tendo a Contribuição Previdenciária natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral estatuída no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos.

Assim, conforme informação constante da folha 60, o Município foi notificado do lançamento em 24/02/2006, sendo, portanto, decadente o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativamente à contribuição, para os fatos geradores ocorridos há mais de 5 anos, logo, as competências 01/2001..

DO MÉRITO

DA RETENÇÃO E DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA

Com a finalidade de simplificar a arrecadação das mencionadas contribuições previdenciárias e bem assim para facilitar a fiscalização, a Lei n. 9.711/98, alterou o citado art. 31, da Lei n. 8.212/91, modificando a forma de recolhimento das contribuições estabelecendo a

responsabilidade pelo seu reconhecimento às empresas contratantes dos serviços de mão-de-obra.

O Supremo Tribunal Federal entendeu, quando do julgamento do RE n. 393.946/MG e consubstanciado no voto do Ministro Carlos Mário Veloso, que:

[...] alteração introduzida pela Lei 9.711, de 1998, objetiva, apenas, simplificar a arrecadação do tributo e facilitar a fiscalização do seu recolhimento. No caso, nem há falar que o fato gerador do tributo ocorreria posteriormente ao recolhimento. Não, aqui, simplesmente está o sujeito passivo obrigado a reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no §5º, do art. 33 e as disposições inscritas nos parágrafos do citado art. 31. Prevê a lei, inclusive, a restituição de saldos remanescentes, na impossibilidade de haver compensação integral na forma do §1º do art. 31 (art. 31, §2º)

A Constituição autoriza coisa maior: a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. CF, art. 150 §7º. E o Código Tributário Nacional. art. 128, prescreve que, “ Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

Nesse sentido, a fonte pagadora tem o dever legal de efetuar determinada retenção, diminuindo o valor pago. Logo, é uma prestação positiva imposta a determinada pessoa, no interesse da arrecadação de exações devidas.

Assim, o egrégio STF manifestou que não se trata de nova contribuição, mas sim de mera “obrigação acessória” [RE n. 393.946/MG].

Diante desse posicionamento do STF e em atendimento ao objeto da presente NFLD, aponto que para a transposição dos obstáculos apresentados se faz mister uma análise dos conceitos de obrigação, lançamento e crédito, no âmbito do Direito Tributário.

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 retenção [art. 33, da Lei n. 8.212, de 1991] denota-se que existe apenas uma obrigação, isto é, a do recolhimento das contribuições incidentes sobre os serviços executados mediante cessão de mão-de-obra.

Ora, como bem disse o Min. Carlos Veloso, não se trata no caso de instituição de nova contribuição, mas de procedimento de **simplificação da arrecadação do tributo e facilitação da fiscalização do seu recolhimento**.

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 mediante cessão de mão-de-obra, não há que se falar em crédito decorrente de retenção.

Ocorre que, os mais cautelosos diriam que o legislador transferiu a responsabilidade pelo crédito ao Contratante dos serviços, logo, seria esse o substituto tributário.

O substituto 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 cedente de mão-de-obra, 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*.

Ademais, não deve a tida “substituição” sobrepor o cumprimento da obrigação tributária pelo substituído, pois, como assevera o TRF 1ª Região, quando do julgamento do AMS1999.01.00.114681-8/MG:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. RETENÇÃO DE 11% (ONZE POR CENTO) SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ARTIGO 31 DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9.711/98. ORDEM DE SERVIÇO 209/99. LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.1. As modificações introduzidas pela referida Lei 9.711/98 visam, apenas e tão-somente, facilitar a arrecadação e a fiscalização do recolhimento das contribuições para a Previdência Social, prevenindo a sonegação, não havendo nisso nenhuma ilegalidade ou inconstitucionalidade.



Ora, a então 2ª Câmara de Julgamento do CRPS firmou entendimento, 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, a então 2ª CAJ do CRPS preocupava-se pela cobrança indevida ou em duplicidade, in bis in idem, em relação ao tomador e prestador de serviços. Tal entendimento está consubstanciado no Parecer 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.

No caso da retenção, entendo que o legislador apenas alterou determinado procedimento de exigibilidade do crédito previdenciário, entretanto, não buscou a exclusão do

substituído como forma de referência para a verificação do cumprimento da obrigação previdenciária.

Como disse alhures, existe apenas uma obrigação, isto é, a do recolhimento das contribuições incidentes sobre os serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, 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.

O procedimento alterado simplesmente facilita a arrecadação e a fiscalização do recolhimento das contribuições para a Previdência Social, prevenindo a sonegação, isto é, exige o cumprimento pelo tomador dos serviços, ou melhor, transfere a esse o ônus de comprovar adimplemento da obrigação com a quitação do crédito previdenciário.

Tanto é verdade este fato que, a lei prevê, inclusive, a restituição de saldos remanescentes, na impossibilidade de haver compensação integral na forma do §1º do art. 31 (art. 31, §2º):

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

§ 1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço.

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição.

Nesse contexto, ao meu ver, entendo que ao revés do procedimento adotado na solidariedade [da Secretaria da Receita Previdenciária verificar a existência de crédito], na retenção cabe ao tomador a prova do recolhimento.

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 prestadora.

Ocorre que, diferentemente da solidariedade passiva, na retenção cabe à tomadora a comprovação do cumprimento da obrigação pela prestadora.

14



Sendo comprovados o cumprimento da obrigação e a prestação por cessão de mão-de-obra, entendo que a SRP deveria lavrar auto de infração à empresa tomadora, por descumprimento de obrigação acessória, logo, a retenção de 11% [onze por cento].

Destarte, compulsando-se os autos verifico que a tomadora não fez prova de recolhimento das contribuições por parte da prestadora, assim, o ônus cabia essa que não o fez.

Apesar dessa constatação, cumpre a DRP a subsunção do fato à norma, no caso, ao preceito do art. 31, §3º, da Lei de Custeio:

§ 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. (Redação alterada pela MP nº 1.663-15/98, convertida na Lei nº 9.711/98)

No entanto, para que sejam apuradas contribuições com base em referido dispositivo legal, é 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 parágrafo 1.º do art. 219, do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99 possui redação quase idêntica ao parágrafo 3.º do art. 31, da Lei n.º 8.212/91 acrescentando, apenas, que a cessão de mão-de-obra também se caracterizará quando se tratar de contratação de trabalho temporário, na forma da Lei n.º 6.019, de 03 de janeiro de 1974.

Por outro lado, o parágrafo 4.º do art. 31, da Lei n.º 8.212/91 traz, em rol não exaustivo, serviços que enquadrariam no conceito de cessão de mão-de-obra. Em adição, o mesmo parágrafo 4.º comina ao regulamento a atribuição de estabelecer outros serviços subsumidos ao referido instituto. Neste ponto, trata-se de norma em branco a ser integrada por ato do Poder Executivo.

Assim sendo, os serviços relacionados nos incisos I a IV, do parágrafo 4.º, do art. 31, da Lei n.º 8.212/91, complementados por aqueles previstos no parágrafo 2.º do art.

219, do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, devem ser demonstrados e caracterizados pelo fisco como enquadráveis na definição legal, porque somente serão alcançados pela obrigação tributária da retenção de realizados **mediante cessão de mão-de-obra**. Ainda deve ser ressaltado que a Ordem de Serviço INSS/DAF n.º 209, de 20 de maio de 1999, em seu item 12.1, alíneas “a” a “y”, também enumera determinadas atividades que podem ser executadas 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: que o serviço realizado esteja dentre aqueles previstos no parágrafo 4.º do art. 31, da Lei n.º 8.212/91 c/c parágrafo 2.º do art. 219 do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99 e item 12.1, alíneas “a” a “y” da Ordem de Serviço INSS/DAF n.º 209, de 20 de maio de 1999; a colocação de empregados à disposição do contratante (submetidos ao poder de comando desse) e 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, realizado ao largo da definição legal do instituto, prevista no parágrafo 3.º do art. 31, da Lei n.º 8.212/91 (na redação dada pela Lei n.º 9.711/98) c/c parágrafo 1.º do art. 219, do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

Portanto, verifico que o Auditor-Fiscal 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, §3º, da Lei n. 8.212, de 1991 e demais dispositivos já citados da legislação previdenciária.

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

Por todo o exposto, estando lançamento *sub examinem* maculada por vício.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto pela anulação do lançamento.

Sala das Sessões, em 03 de junho de 2009

MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

