



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

Processo nº 37299.001454/2004-41
Recurso nº 150.829 Voluntário
Acórdão nº 2401-01.358 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de agosto de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA
Recorrente SVEDALA FAÇO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/1994 a 30/11/1997

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

É nulo, por vício material, o Relatório Fiscal que não demonstra de forma clara e precisa todas as circunstâncias em que ocorreram os fatos geradores, bem como, os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito tributário, de forma a possibilitar ao contribuinte o pleno direito à ampla defesa e ao contraditório.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

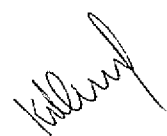
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, I) Por unanimidade de votos em anular a NFLD. II) Por maioria de votos em declarar a nulidade por vício material. Vencida a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que votou por declarar a nulidade por vício formal.

ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente

KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

A handwritten signature in black ink, located in the bottom right corner of the page. The signature is stylized and appears to be a cursive name.

Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD n. 32.452.056-5, posteriormente cadastrada na RFB sob o número de processo constante no cabeçalho, na qual são apuradas as contribuições dos empregados e as contribuições patronais, inclusive as destinadas ao financiamento do seguro de acidente de trabalho e a outras entidades e fundos.

O crédito, consolidado em 29/05/1998, assumiu um montante de R\$ 85.379,08 (oitenta e cinco mil, trezentos e setenta e nove reais e oito centavos) e decorreu da falta de comprovação pela notificada do recolhimento das contribuições de responsabilidade da empresa SETEMA COMÉRCIO DE PEÇAS E SERVIÇOS LTDA, relativas aos segurados envolvidos na prestação de serviços supostamente executados mediante cessão de mão-de-obra.

As duas empresas apresentaram recurso contra decisão do INSS que declarou parcialmente procedente o lançamento. A empresa SVEDALA, fls. 720/754, em síntese, alega que:

a) a decisão original não expõe as razões pelas quais os serviços prestados pela empresa contratada se caracterizam como cessão de mão-de-obra, ficando sem fundamento a responsabilidade solidária que lhe é imputada;

b) a exigência das contribuições em discussão com base no percentual de 40% do valor das notas fiscais emitidas pela prestadora não está prevista em nenhum dispositivo legal elencado pela fiscalização;

c) as Ordens de Serviço nº 83/93 e 176/97, ao determinarem o percentual de 40% sobre as notas fiscais como correspondente à remuneração da mão-de-obra executora dos serviços, criaram uma presunção relativa, a qual admite prova em contrário;

d) o percentual de 40% do valor das notas fiscais não corresponde à remuneração da mão-de-obra executora dos serviços, sendo que as notas fiscais em alguns casos referem-se apenas a materiais, conforme documentos acostados, o que desconstitui a presunção contida nas Ordens de Serviço;

e) a inexistência do benefício de ordem não autoriza o INSS a exigir dos devedores solidários crédito tributário ainda não constituído, mas chamá-los apenas quando há crédito exigível não satisfeito;

f) previsão legal da existência de direito regressivo da contratante contra a contratada não descaracteriza o enriquecimento ilícito do INSS, quando esse exige débito previdenciário inexistente ou em montante maior do que o devido;

g) apesar de os serviços da SETEMA terem sido executados por pessoal especializado e nas dependências da recorrente, eles não se caracterizam como cessão de mão-

de-obra, porque o objeto do contrato foi a prestação de serviços de manutenção por empresa especializada, e não a disponibilização de mão-de-obra para a execução dos mesmos;

h) a prestadora, conforme alteração do contrato social, não presta serviço mediante cessão de mão-de-obra, mas comercializa peças e componentes, bem como executa serviços de montagem, instalação e manutenção;

i) os serviços sempre foram executados sob a direção e responsabilidade da contratada e, em muitos casos, os mesmos foram executados por um de seus quotistas, razão pela qual não há que se falar em incidência de contribuição, por se tratar de prestação de serviço *stricto sensu*;

j) os recolhimentos que a SETEMA efetuou pelo SIMPLES quitam integralmente suas obrigações previdenciárias, podendo a empresa ser optante por esse regime de tributação, uma vez que o art. 9. da Lei nº 9.317/96 sequer menciona a prestação de serviço de manutenção como impedimento de opção;

k) sem a ocorrência de fiscalização na prestadora, não há a possibilidade de se averiguar a existência de qualquer irregularidade do sujeito passivo, não havendo portanto que se falar em responsabilidade solidária da recorrente, uma vez que não há débito devidamente configurado com relação ao contribuinte originário, e o. 142 do CTN veda o lançamento embasado em mera presunção de crédito;

l) a empresa SETEMA contratou a empresa RENOVA para a execução de determinados serviços, sendo que as contribuições previdenciárias foram recolhidas pela própria RENOVA, conforme documentos anexados quando da interposição do recurso.

Já a devedora direta, fls. 1.202/1.224, argumenta em seu recurso que:

a) apesar de os serviços terem sido executados por pessoal especializado e por vezes diretamente pelo sócio quotista, eles não se caracterizam como cessão de mão-de-obra, porque a SVEDALA FAÇO LTDA. contratou a prestação de serviços de manutenção por empresa especializada, e não a disponibilização de mão-de-obra para a execução dos mesmos;

b) a recorrente, conforme alteração do contrato social, não presta serviço mediante cessão de mão-de-obra, mas comercializa peças e componentes, bem como executa serviços de instalação, montagem e manutenção;

c) os serviços sempre foram executados com independência econômica e técnica pela recorrente, o que caracteriza a prestação de serviço *stricto sensu*;

d) os recolhimentos que a recorrente efetuou pelo SIMPLES quitam integralmente suas obrigações previdenciárias, podendo a empresa ser optante por esse regime de tributação, uma vez que o art. 9. da Lei nº 9.317/1996 sequer menciona a prestação de serviço de manutenção como impedimento de opção e, mesmo que se entenda de modo diverso, devem ser abatidos do levantamento os valores já repassados à Previdência Social;

e) a fiscalização apenas poderia levantar débitos com relação à parte dos segurados empregados, não competindo a ela desconsiderar valores recolhidos em virtude do SIMPLES;

f) sem que haja a fiscalização na prestadora, não se levantarão todos os argumentos necessários a fundamentar a certeza do crédito, acarretando em um levantamento embasado em mera presunção;

g) as Ordens de Serviço INSS/DAF nº 83/1993 e 176/1997 permitem, na hipótese de arbitramento pelo percentual de 40% das notas fiscais, a comprovação do contrário através da escrituração da contabilidade, sendo uma presunção relativa, e a recorrente não pode ser compelida ao recolhimento sem que saiba o fundamento legal que levou a fiscalização a aplicar aquela base de cálculo;

h) possui toda a contabilidade escriturada em livro diário, e a fiscalização sequer a solicitou para verificar a sua regularidade quanto ao recolhimento das contribuições exigidas;

i) realizando-se um exame dos documentos acostados ao recurso, especialmente do livro diário, é possível inferir que a presunção traduzida pelo percentual de 40% não representa a remuneração da mão-de-obra utilizada nos serviços, pois se verifica que em nenhum mês o valor da remuneração representa esse percentual;

j) a prestação dos serviços da recorrente não se dava somente com mão-de-obra assalariada, e em muitas competências os serviços foram prestados pelo sócio quotista, quando então não tinha empregados contratados, conforme demonstrado em sua contabilidade;

k) em muitos meses, utilizou-se de trabalhadores temporários, contratando a empresa RENOVA ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA. para fornecer mão-de-obra executora dos serviços, sendo que a contratada efetuou o recolhimento das respectivas contribuições, conforme comprovam as guias acostadas ao recurso e, caso se desconsiderem tais recolhimentos, estará havendo cobrança em duplicidade.

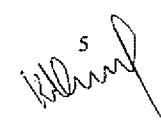
O órgão de primeira instância apresentou contra-razões, fls. 1.819/1.833, onde pede o desprovemento do recurso. .

A Segunda Câmara de Julgamento do CRPS decidiu, fls. 1.836/1.839, converter o julgamento em diligência para que o fisco demonstrasse a existência dos pressupostos legais que caracterizariam a cessão de mão-de-obra.

Foi junta informação fiscal, fls. 1.848/1.853, na qual, após relato das circunstâncias em que se desenvolveu a ação fiscal, a auditoria esclarece que no período do crédito o objeto social da empresa prestadora era a "venda de peças e componentes de máquinas industriais em geral, manutenção e montagem, e locação de mão de obra" e que em dezembro de 1997, portanto em período posterior a última competência do crédito (11/1997) é que foi promovida alteração contratual passando o objeto social a ser "venda de peças e componentes de máquinas industriais em geral, instalação, manutenção e montagens de máquinas e equipamentos eletromecânicos, manutenção industrial, venda de estruturas metálicas, componentes e materiais utilizados na manutenção industrial",

Depois se afirma que o sócio da empresa prestadora foi funcionário da tomadora por muitos anos e, após a sua aposentadoria, constituiu uma sociedade com sua esposa, para prestar serviços preferencialmente à notificada. Esse fato, alega o fisco, pode ser comprovado mediante depoimentos de pessoas responsáveis pela gestão dos contratos e por declaração prestada pela própria contratada.

Assevera-se que os serviços prestados consistiam em manutenção predial nas várias unidades da contratante, os quais eram executados continuamente, conforme demonstra mediante lançamentos contábeis extraídos da escrita da tomadora. Salienta que no quadro de

5


funcionários da prestadora, conforme folha acostada, havia pedreiro, pintor, carpinteiro, eletricista, etc., os quais prestavam serviço à tomadora até em horário extraordinário.

Ao final, conclui que os serviços eram prestados pela SETEMA a empresa SVEDALA continuamente e para satisfazer a necessidade permanente de manutenção predial da contratante nos diversos locais em que exerce sua atividade econômica e que os trabalhadores da prestadora ficavam à disposição da empresa tomadora, cedidos em caráter não eventual, respeitados os limites contratados.

As duas empresas foram cientificadas da informação fiscal, todavia, apenas a empresa SETEMA apresentou manifestação, 1.875/1.880, na qual afirma que tendo os serviços sempre sido prestados com independência econômica e técnica, bem como sem qualquer subordinação jurídica ou hierárquica em relação à empresa notificada, verifica-se a ocorrência de “prestação de serviço stricto sensu” e não cessão de mão de obra.

Afirma que o fisco não conseguiu sair do campo das meras presunções, posto que sequer diligenciou junta a prestadora para melhor elucidar os pontos controvertidos do lançamento.

Assevera que não havia continuidade na prestação de serviços, na verdade eram prestados diversos serviços em locais variados, sem a colocação de trabalhadores à disposição da contratante. Além de que a realização de trabalhos fora do horário normal de trabalho apenas indica que os serviços eram executados quando a tomadora não estava em atividade.

Advoga que apenas era entregue um resultado final pretendido, sendo que o objeto contratado era a realização de um trabalho e não a disponibilização de mão-de-obra. Depois afirma que a fiscalização sequer indicou os trabalhadores envolvidos na prestação de serviço.

A recorrente, afirma, pode ser optante do SIMPLES, como de fato é, desde 07/03/1997 e não havendo qualquer vedação quanto à essa opção, os recolhimentos que a mesma efetuou nesse regime tributário quitam integralmente as suas obrigações previdenciárias, sendo incabível o lançamento de diferenças a título das contribuições previdenciárias da cota patronal sobre a remuneração dos empregados,

Pede que sejam considerados os recolhimentos ao INSS efetuados no bojo do SIMPLES, alegando também que os recolhimentos constantes em guias previdenciárias estão em conformidade com a remuneração constante em folha de pagamento, não havendo diferenças a recolher, conforme documentação acostada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

O recurso da empresa SVEDALA FAÇO merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade, além de que a recorrente possuía decisão judicial garantindo o seguimento do recurso independentemente de depósito prévio.

Quanto ao recurso interposto pela empresa SETEMA, devo conhecê-lo, posto que a empresa é diretamente interessada no resultado da presente lide tributária.

Início me debruçando sobre os motivos que levaram a 2.ª CaJ – CRPS a decidir pela conversão do julgamento em diligência, nos termos Acórdão n. 0145/2003. Transcrevo, para uma melhor compreensão, trecho do voto condutor que aponta omissão no relatório fiscal da NFLD:

No que se refere à discussão de mérito, destacamos inicialmente o disposto no capta do art.31 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98:

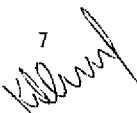
Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § do art. 33 O parágrafo 3º do referido artigo, por sua vez, enuncia que

§ 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 afirma de contratação.

Observa-se do dispositivo legal supracitado que, para que reste caracterizada a cessão de mão-de-obra, devem ser atendidos os seguintes requisitos:

- colocação da mão-de-obra à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros;
- continuidade dos serviços realizados pelos segurados colocados à disposição do contratante.

Salientamos que, antes da edição da Medida Provisória 1.663-15/98, posteriormente convertida na Lei nº 9.711/98, tais pressupostos constavam da redação original do § 2º do citado art. 31, bem como de suas alterações posteriores. Portanto, sua observância por parte dos Auditores Fiscais da Previdência já era obrigatória, desde a publicação da Lei nº8.212/91.

7


De acordo com o recente entendimento consolidado por esta Egrégia CaJ, a demonstração dos requisitos acima listados é condição essencial de validade do lançamento, pois o r Auditor Fiscal da Previdência Social, enquanto agente da Administração Pública, está vinculado a seus r princípios norteadores, notadamente o princípio da legalidade. Dessa forma, não pode se escusar de proceder de acordo com o que dispõe a Lei.

Assim, uma vez que a Lei 8.212/91 estabeleceu tais requisitos para a configuração da cessão de mão-de-obra, incumbiu à fiscalização o ônus de sua demonstração, pois embora a Lei conceda aos atos da fiscalização a presunção de legitimidade, também determina que estes atos devem ser devidamente fundamentados. O entendimento contrário implicaria em cerceamento de defesa para o contribuinte, pois não teria este *como impugnar o lançamento, haja vista a ausência de* fundamentação fática. Aliás, não por outro motivo a Lei de Custeio estabelece, em seu art. 37, que a notificação de débito deverá conter a discriminação clara e precisa dos fatos geradores.

No caso em análise, embora as Auditoras Fiscais notificantes tenham entendido que houve cessão de mão-de-obra, não chegaram a demonstrar os requisitos legais citados anteriormente, seja no Relatório Fiscal ou na manifestação de fls. 674/694. A fim de preservar a correção do lançamento, e em respeito aos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa, entendemos que tal irregularidade deve ser sanada.

Verificando o relatório de trabalho da auditoria, pude constatar que a análise do CaJ – CRPS sobre a omissão em demonstrar a ocorrência de prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra foi precisa, pois, sendo a existência dessa modalidade de execução contratual condição essencial a caracterizar a responsabilidade solidária, não poderia o fisco se furtar de deixar bem caracterizada as circunstâncias em que ocorreu a prestação de serviços e a subsunção do fato apontado à norma de regência, *in casu* o art. 31 da Lei n. 8.212/1991.

É curioso que no detalhamento de crédito dessa natureza não tenha o fisco uma única vez citado o termo “cessão de mão-de-obra”. Observa-se que a auditoria cuidou de apontar a fundamentação legal que autoriza a aplicação da responsabilidade solidária, apresentou a metodologia para apuração da base de cálculo, todavia, olvidou da sua obrigação de demonstrar a ocorrência dos pressupostos legais para a caracterização da cessão de mão-de-obra na execução dos serviços relacionados.

Todavia, apesar de lançar aplausos à análise do CRPS sobre essa questão, com a devida licença, tenho que discordar de suas conclusões. É que o órgão de julgamento de segunda instância administrativa não é dado determinar o saneamento de processo que carrega vício desde a origem.

É certo que o julgamento administrativo, que tem como norte o livre convencimento motivado julgador, faculta a esse, quando diante de situação que mereça esclarecimento, determinar a realização das diligências que entenda necessárias. É essa a inteligência do art. 29 do Decreto n. 70.235/1972¹. No entanto, não pode o julgador se utilizar dessa prerrogativa para permitir ao fisco que emende sua peça de ataque no intuito de corrigir falhas e omissões, numa patente quebra de isonomia entre as partes, posto que, certamente, o sujeito passivo não terá o benefício de emendar sua defesa, quando essa, porventura, carregue alguma omissão.

¹ Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias

Ainda sobre a questão da isonomia, deve-se ter em conta que a preclusão não deve ser um castigo dirigido apenas ao contribuinte, mas também aos agentes estatais, ou seja, ao permitir que a auditoria traga ao processo provas e fatos que deveriam ter sido carreados desde a confecção do lançamento, os órgãos julgadores teriam também que contrariar o disposto no § 4.º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972², e permitir a corriqueira juntada de novos elementos de prova, em qualquer fase processual, pelos sujeitos passivos.

É esse o entendimento que ficou expresso no julgamento dos Processos nº 17460.000910/2007-52 e 17460.000921/2007-32, cuja relatoria coube a esse julgador, onde as idênticas ementas dos acórdãos exarados por essa mesma Turma de Julgamento, que inclusive adotarei nesse voto, têm a redação:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/05/1995 a 31/12/1998

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

É nulo, por vício material, o Relatório Fiscal que não demonstra de forma clara e precisa todas as circunstâncias em que ocorreram os fatos geradores, bem como, os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito tributário, de forma a possibilitar ao contribuinte o pleno direito à ampla defesa e ao contraditório.

Essas decisões não discrepam de outros julgamentos realizados no âmbito desse Conselho, de onde posso extrair:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/1999 a 30/06/2001

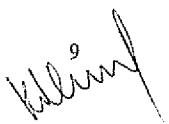
PREVIDENCIÁRIO. RETENÇÃO 11%. INEXISTÊNCIA COMPROVAÇÃO CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

Somente na hipótese em que restar devidamente comprovada pela autoridade lançadora a prestação dos serviços mediante cessão de mão-de-obra, será devida pela empresa contratante a retenção de 11% de que trata o artigo 31 da Lei 8.212/91, devendo o fiscal autuante demonstrar de maneira pormenorizada/individualizada os serviços executados com o respectivo enquadramento nos casos previstos no rol constante do artigo 219, § 2º, do Decreto nº 3 048/99, sob pena de

² Art. 16 (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.



nulidade do lançamento por vício material, em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo.

Processo Anulado.

Processo n. 12045.000341/2007-22, Rel Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, Acórdão de Provimento por Unanimidade

Entendo que a falta de indicação da natureza do serviço supostamente prestado mediante cessão de mão-de-obra e muito menos a forma como o mesmo foi executado fere inegavelmente, os artigos 37, “caput”, da Lei n. 8.212/1991³ e 243, “caput”, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999⁴, pelo que o crédito padece de vício, devendo ser declarado nulo.

Considerando que as omissões apontadas atingem aspectos essenciais e intrínsecos ao lançamento, tenho que esse ato administrativo está eivado de vício substancial, não devendo subsistir.

De todo o exposto, voto por conhecer do recurso e declarar nulo, por vício material, o crédito tributário consignado na presente NFLD.

Sala das Sessões, em 19 de agosto de 2010


KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO - Relator

³ Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de 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.

(redação original)

⁴ Art. 243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO**

Processo nº: 37299.001454/2004-41

Recurso nº: 150.829

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2401-01.358

Brasília, 22 de setembro de 2010

ELIAS SAMPAIO FREIRE
Presidente da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

☐ Apenas com Ciência

☐ Com Recurso Especial

☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional