



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº	37322.000934/2007-01
Recurso nº	144.154 Voluntário
Matéria	RETENÇÃO - CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
Acórdão nº	206-00.403
Sessão de	13 de fevereiro de 2008
Recorrente	FRIGORÍFICO VANGÉLIO MONDELLI LTDA
Recorrida	SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA EM BAURU - SP

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 02/02/2002 a 05/05/2004

Ementa: PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. RETENÇÃO. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE SUA OCORRÊNCIA. VÍCIO MATERIAL.

I - A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra fica obrigada a reter 11% do valor da nota fiscal e recolher a quantia arrecadada ao Fisco;

II - Demonstrada a ocorrência de simulação de atos jurídicos, visando a minimização ou transferência do custo fiscal para empresa diversa, correta a imposição fiscal sobre quem realmente pratica o fato gerador da obrigação tributária;

III - a substituição tributária em foco, consubstanciada no dever de retenção, tem como pressuposto jurídico evidente a utilização de mão-de-obra cedida para execução dos serviços sob análise, e não apenas a mera previsão na legislação tributária previdenciária;

IV - Para ter validade, a constituição do crédito previdenciário referente à obrigação de retenção, exige a demonstração e descrição dos serviços analisados, de forma a contrastá-lo com a definição de cessão de mão-de-obra prevista no § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212/91, não bastando sua mera previsão no Regulamento da Previdência Social, ou mesmo na Lei nº 8.212/91; f

V - A ausência dessa descrição representa vício material, por não estar demonstrado a ocorrência do fato gerador, conforme precedentes dos Egrégios Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

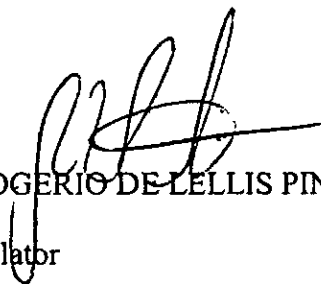
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso para excluir da NLFD, por vício material, as contribuições previdenciárias relacionadas aos serviços objeto dos levantamentos PS3, PS4, PS6 e PS7. Vencidas as conselheiras Ana Maria Bandeira, Bernadete de Oliveira Barros e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Apresentará voto divergente a conselheira Ana Maria Bandeira.



ELIAS SAMPAIO FREIRE

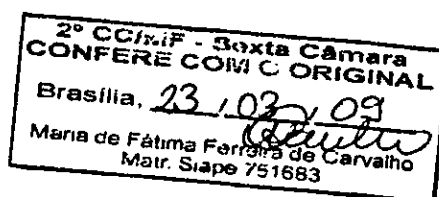
Presidente



ROGERIO DE LELLIS PINTO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ana Maria Bandeira, Bernadete de Oliveira Barros, Daniel Ayres Kalume Reis, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Cleusa Vieira de Souza e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.



Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo **FRIGORÍFICO VANGÉLIO MONDELLI LTDA**, contra Decisão-Notificação (fls.452 e s.), exarada pela Secretaria da Receita Previdenciária em Bauru-SP, a qual julgou procedente a presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, no valor originário de R\$ 113.473,90 (cento e treze mil quatrocentos e setenta e três reais e noventa centavos).

Segundo o Relatório Fiscal, o crédito tributário ora questionado refere-se a retenção de que trata o art. 31 da Lei no. 8.212/91, abrangendo cinco levantamentos distintos, sendo um por recolhimento a menor e outro por ausência total de retenção. Por meio do Relatório de fls. 86, a autoridade fiscal afirma que os débitos foram levantados na empresa Distribuidora de Carnes e Gêneros Alimentícios Roma Ltda, mas que são de responsabilidade da Notificada, face a constatação de ter havido simulação entre essas duas empresas.

Alega a Recorrente em seu recurso que este deverá ser conhecido ainda que desacompanhado do depósito recursal, face a decisão judicial em Ação Civil Pública que assim faculta. Afirma que a incidência da taxa SELIC sob o débito seria indevida uma vez que inconstitucional, discorrendo longamente sobre o assunto.

Discorre sobre atividades econômicas, falando sobre empresas coligadas e controladas, o que não seria o caso da empresa Notificada em relação à Distribuidora Roma, para demonstrar que seria desprovido de sustentação jurídica o entendimento do Agente Fiscal.

Cita a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, para remeter o débito aos sócios da Roma, passando a falar sobre responsabilidade tributária, visando demonstrar que não existe liame entre si e a outra empresa.

Sustenta que a retenção, nos moldes efetuada por ela, não acarretou prejuízo algum ao Fisco, sendo que foram deduzidas pela empresa cedente. Diz que uma das empresas seria de pequeno porte, não sendo exigível a retenção em foco.

Coloca que o contrato objeto desta NFLD prevê o uso de equipamentos pagos pela NF, de forma que a base de cálculo deve ser reduzida em 50%, para na sequência encerrar requerendo o provimento integral do seu recurso.

SRP apresentou suas contra-razões, reiterando os fundamentos da DN, requerendo a sua manutenção.

É o Relatório. *f*



Voto

Conselheiro ROGERIO DE LELLIS PINTO, Relator

Recurso tempestivo, dispensado do depósito recursal por força de decisão judicial, e considerando presentes todos os requisitos para sua admissibilidade, vamos à sua análise.

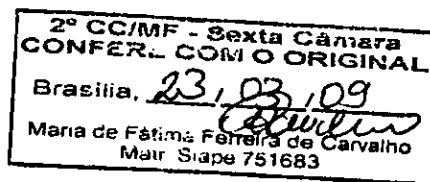
Inicialmente insta ressaltar que a presente NFLD traz como objeto, contribuições previdenciárias atinentes à retenção de 11% dos valores pagos por serviços executados mediante cessão de mão-de-obra. A empresa questiona a incidência da taxa SELIC, matéria que encontra sumulada por este 2º Conselho (Súmula nº 03), portanto, correta a sua incidência.

Em relação à base de cálculo do tributo apurado, é certo que este deverá incidir sobre o valor constante da nota fiscal que represente o pagamento pela utilização da mão-de-obra na execução dos serviços contratados, o que se faz mediante a exclusão do valor do material ou equipamentos gastos. Todavia, não havendo discriminação na fatura de quanto foi gasto com materiais e equipamentos, não há como se fazer essa separação, permitindo a legislação previdenciária (art. 106, § 2º da IN 71/2002) nestes casos, tomar como base de cálculo o seu valor bruto, como foi realizado no caso dos autos. Assim, apenas o zelo do contribuinte em solicitar que a NF, detalha-se os materiais, equipamentos e etc. gastos, autorizaria a sua exclusão da incidência da retenção, não tendo o feito, correto a exigência sobre o valor bruto.

Segue o contribuinte alegando com veemência que os débitos fiscais-previdenciários apurados na empresa Distribuidora de Carnes e Gêneros Alimentícios Roma Ltda, não poderiam lhe ser imputados, devendo ser respeitado a personalidade jurídica da outra empresa. Não obstante seu abastado e longo discurso, não me parece que haja nele razão, ou seja, suficiente para desconstituir a presente NFLD, ou mesmo levar a reforma da Decisão combatida, que se mostra verdadeiramente fiel às normas previdenciárias.

Com efeito, não se pode discutir que a autoridade fiscal, na sua atividade peculiar de constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício, a teor do disposto no art. 142 do *Códex Tributário*, cabe não apenas demonstrar a ocorrência do fato gerador, mas igualmente identificar adequadamente a pessoa que vai suportar o ônus fiscal imposto pela exação.

No cumprimento do dever de se buscar identificar quem é o sujeito passivo, ou seja, o que efetivamente pratica o fato que faz nascer à obrigação tributária, portanto, o contribuinte do tributo que será devido, a autoridade do Fisco não se encontra estritamente vinculada a realidade formal apresentada ou verificada no contribuinte. Mas pelo contrário, se no desenrolar de sua função restar constatado atos que visivelmente distorcem uma realidade que se tentava apresentar como verdadeira, a legislação tributária (especialmente o art. 149 do CTN) confere a autoridade fiscal poderes para ignorar essa situação, tendo apenas que ter a cautela de demonstrar todo o ardil desenvolvido e descortinado no ato constitutivo do crédito tributário.



No caso em exame, o Autor do lançamento, por meio do muito bem elaborado relatório fiscal de fl. 86 e s, narra pormenorizadamente toda intrincada e embaralhada situação da suposta parceria entre a empresa Roma e a Notificada, demonstrando satisfatoriamente que a primeira foi criada apenas para fins de acobertar a atuação comercial da Recorrente, desviando para a outra empresa a maior parte das suas obrigações fiscais, especialmente a sub-rogação originada da aquisição de produtos rurais, sem que sequer detivesse patrimônio suficiente para sustentar sua própria existência.

O trabalho desenvolvido pelo ilustre Auditor Fiscal no relatório de sujeição passiva, acha-se muito bem abalizado pelas provas que comprovam uma simulação de atos jurídicos irreais, flagrante e exclusivamente evasivo, conduta essa que é repelida pelo ordenamento jurídico e não aceita por essa corte administrativa como se pode observar do Acórdão n.º 107-07.596.

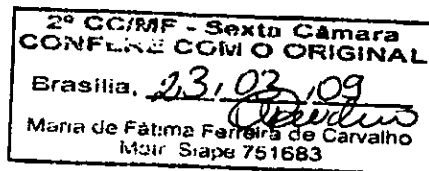
Dessa forma, entende este Relator que é correta a sujeição imposta a Notificada.

Ultrapassadas as questões alegadas pelo Contribuinte em sua defesa, gostaria de deter-me numa questão que tenho julgado importante, qual seja, a caracterização e descrição dos serviços objetos dos lançamentos por retenção, e o faço porque acredito que tal fato é, em regra, de responsabilidade do Fisco, como passo a discorrer.

Com efeito, o dever de retenção está atualmente previsto no art. 31 da Lei n.º 8.212/91, o qual determina que o contratante de serviços que necessite de mão-de-obra cedida para ser executado ou em alguns casos por empreitada, fica obrigado a reter 11% do valor da nota fiscal ou fatura e recolhê-la ao Fisco no prazo oportuno. Essa obrigação, aliás, já foi declarada legítima e correta pelo Egrégio STJ, como se pode observar do AgRg no REsp 764243 / MG, não nos competindo adentrar em tal discussão, por contraproducente que seria. Sendo assim, havendo a contratação de serviços que acompanhem a peculiaridade legal do § 3º do art. 31 da Lei de Custeio, a legitimidade do Recorrente pela retenção é indiscutível.

Contudo, não podemos ignorar que o dever legal da tomadora de serviços em observar a obrigação tributária-previdenciária de que ora nos cuidamos, tem ganhado contornos de extrema dificuldade na sua aplicação prática.

Isso porque não se tem atentado para o fato de que a situação fática que vinculará o sujeito passivo à obrigação tributária em comento, se subsume na utilização de serviços que se utilizem de cessão de mão-obra para sua necessária e contumaz execução, de forma que somente existirá o dever de retenção nesses estritos limites. Sobre outro prisma, não havendo na execução dos serviços, sejam estes quais forem, a utilização de mão-de-obra cedida, seu reflexo óbvio é que não haverá vinculação jurídica entre hipótese fática e aquela descrita na norma como nascedouro do dever tributário, impossibilitando, desse modo, o surgimento de qualquer obrigação que a ela se refira.



Na esteira desse raciocínio, é preciso reconhecer que determinado serviço, para estar sob o alcance do dever de retenção, não lhe basta a previsão nos incisos do § 2º do art. 219 do RPS, ou ainda que seja nos incisos do § 4º do art. 31 da Lei nº 8.212/91. Em verdade, a obrigação de reter somente terá seu lugar se os serviços analisados acompanharem o figurino legal da cessão de mão-de-obra, previsto no § 3º do art. 31 da Lei em referência, vale dizer, somente haverá dever de retenção se o serviço envolver cessão de mão-de-obra, do contrário e fora dessa perspectiva, ainda que esteja arrolado no regulamento ou na Lei, não haverá obrigação alguma a ser exigida do responsável tributário.

Assim é que, a substituição tributária em foco, consubstanciada no dever de retenção, ao que nos parece, tem como pressuposto jurídico evidente a utilização de mão-de-obra cedida para execução dos serviços sob análise, e não apenas a mera previsão na legislação tributária previdenciária.

Oportuno mencionar que o E. STJ, por meio de sua 1ª Turma, já se manifestou nesse sentido, como se observa do aresto abaixo transcrito:

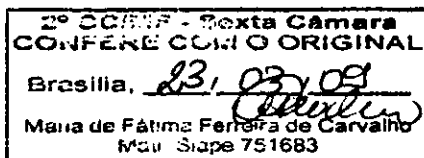
"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS (LEI 9.711/88). EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. NATUREZA DAS ATIVIDADES. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA NÃO CARACTERIZADA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Não se configura a cessão de mão-de-obra se ausentes os requisitos de colocação de empregados à disposição do contratante, submetidos ao poder de comando deste (art. 31, § 3º, da Lei 8.212/91). 2. Recurso especial a que se nega provimento." (REsp 758992/RS. Min. Rel. Teori Albino Zavascki, Publicado no DJ dia 22/08/2005, pág. 168).

Da encimada decisão do STJ, e em vista do seu caráter elucidativo, vale ainda trazer a colação trecho do voto condutor do Acórdão, cuja relatoria coube ao Eminentíssimo Ministro Teori Albino Zavascki, no seguinte sentido:

"Destaca-se que o rol exemplificativo colocado no § 4º. do art. 31 da Lei nº 8.212/91 e o rol do Decreto 3.048/99, devem estar em consonância com as características expostas no §3º, não se mostrando suficiente para a caracterização da cessão de mão-de-obra da Lei n. 8.212/91, a mera realização das atividades elencadas naquele dispositivo." O destaque é nosso.

Sobre outra ótica, a própria Instrução Normativa MPS/SRP n. 03/2005, em seu art. 145 e seguintes, ao tratar da retenção previdenciária, e citar os serviços que podem envolver sua exigência, o que acredito o fez na esteira do que fora fixado pela Lei n. 8.212/91, claramente condiciona a retenção à ocorrência da cessão de mão-de-obra, de forma que se esta inocorreu, não há porque se exigir a observância da obrigação de que ora cuidamos. Vejamos o texto normativo:



"Art. 145. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, observado o disposto no art. 176, os serviços de:" Destacamos.

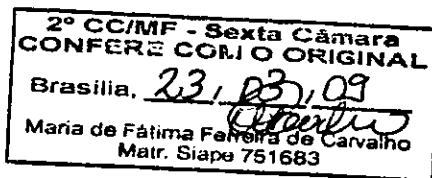
Resta claro, portanto, que a própria norma interna da SRP já percebeu o que vínhamos falando há algum tempo, ou seja, que a retenção somente opera quando os serviços envolverem mão-de-obra cedida, não sendo necessariamente em todos os casos indicados pela legislação. Em outras palavras, nem todos os serviços indicados pelas normas previdenciárias serão executados sempre e em qualquer situação por mão-de-obra cedida, mas podem, eventualmente, ter natureza diversa, e desta forma, estar excluído do alcance da retenção.

Para melhor elucidação, é oportuno citar o exemplo do serviço de vigilância, que é justamente objeto de um dos levantamentos desta NFLD (e que mereceu da douta autoridade fiscal uma limitada afirmação de que se tratava desses serviços), que uma vez prestado mediante mero monitoramento, mesmo estando previsto no Dec. 3.048/99 e na Lei 8.212/91, não deverá sofrer a retenção (art. 145, parágrafo único da IN 03/2005), o que demonstra claramente que a situação fática deve preponderar sob o rol indicativo das normas previdenciárias atinentes.

Sem embargos, se resta delimitado que a previsão do serviço na legislação previdenciária, não é suficiente para considerá-lo como passível da retenção de que ora tratamos, não podemos aceitar como suficiente a sua mera menção no Relatório Fiscal, sem qualquer preocupação em demonstrar e comprovar a presença dos requisitos da cessão de mão-de-obra, já que, como vimos, é este o pressuposto jurídico justificador da observância e da exigência do dever tributário de que tratamos.

Dai não é muito difícil perceber porque se defende, já há algum tempo, a necessidade dos agentes do Fisco efetuarem o enquadramento do serviço apurado com a definição prevista no § 3º do art. 31, mesmo que a Lei ou o Regulamento a considere textualmente como enquadrada no conceito de cessão de mão-de-obra. Por extensão de tudo o que se disse, a autoridade Fiscal deve acautelar-se de explicitar nos autos, de forma contundente, o enquadramento da hipótese fática com a hipótese de incidência, de forma a permitir ao julgador uma melhor visualização e contextualização da situação levantada, e assim julgar com a certeza da existência de obrigação tributária incumprida.

Assim, não basta que a autoridade autuante afirme que os serviços apurados foram executados mediante cessão de mão-de-obra, e ou descreva a legislação que ampara seu entendimento, é necessário que exponha os motivos que formaram a sua convicção, bem como subsidiar os autos com os documentos que comprovam a natureza do serviço (Nota Fiscal, Contrato etc.). A afirmação da fiscalização quanto à natureza dos serviços, embora tenha ela presunção de legitimidade e veracidade, não é suficiente para se ter como certa a presença do dever tributário de que cuidamos, até porque, por tratar-se de fato constitutivo do direito do Fisco, cabe a ele produzir prova positiva nesse sentido.



É de se dar o devido destaque ainda que a caracterização que se pretende seja feita nos levantamentos da natureza que ora se debate, não pode se restringir também a trazer aos autos NF's, contratos, etc., mas igualmente, uma descrição adequada, no anexo correspondente, dos fatos sobre os quais se infere tratar-se de serviço alcançado pelo dever de retenção. Vale dizer, a autoridade lançadora deve narrar, no relatório fiscal, toda a situação fática, e igualmente juntar aos autos todos os documentos que comprovam suas alegações, eis que somente assim, estará demonstrando e comprovando a ocorrência do fato gerador do tributo lançado.

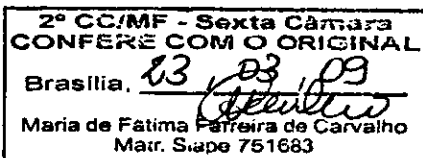
Esse, inclusive, é o entendimento da doutrina, que capitaneada pelo mestre Paulo de Barros Carvalho, vem nos advertindo que não basta à autoridade lançadora consignar tenuamente o motivo do ato, mas sim expressar com segurança e decisão o conteúdo da exigência que o devedor deverá cumprir. A doutrina reconhece, portanto, que a ocorrência do fato gerador deve ser demonstrado e comprovado, e não apenas informado.

É de se mencionar ainda, que o descuido da autoridade lançadora em descrever e demonstrar a ocorrência do fato justificador da exação, representa omissão quanto as exigências do art. 142 do CTN, e especificamente do art. 37 da Lei nº 8.212/91, e não se subsume em vício formal, mas sim material, como, inclusive, vem reconhecendo os Egrégios Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Portanto, sendo o lançamento omissivo quanto à descrição e demonstração do fato gerador autorizador da constituição do crédito tributário, o seu ato constitutivo padecerá de vício material, obstáculo impeditivo para sua manutenção.

No caso *sub exame*, já se disse que temos cinco levantamentos distintos. O terceiro nominado pela fiscalização de PS5, trata apenas de retenções a menor, ou seja, serviços sobre os quais o próprio contribuinte entendeu estar diante do dever de retenção, apenas tendo-a feito a menor, sendo que o lançamento somente complementa o valor que realmente seria devido. Tais serviços, desta forma, não carecem de quaisquer ilações, posto ser reconhecidamente passível de retenção.

Contudo, o mesmo não pode ser afirmado quanto aos demais serviços, objeto dos levantamentos PS3, PS4, PS6 e PS7, onde não houve qualquer retenção por parte da empresa ora Recorrente, e o qual a fiscalização entendeu tratar-se de cessão de mão-de-obra. Não obstante o entendimento da douta autoridade lançadora, não restou consignado no relatório fiscal, qualquer explicitação quanto à forma de prestação dos serviços de vigilância, sendo informado apenas que não teria ocorrido a retenção, que presumidamente seria obrigatória.

Bem vimos que a retenção previdenciária em estudo somente terá lugar quando envolver serviços executados por cessão de mão-de-obra, cuja demonstração cabe, a princípio, ao Fisco. Se não há essa manifestação e comprovação, sequer podemos verificar a natureza do serviço e reconhecer ou não o acerto do lançamento. Para ter validade, a exigência fiscal em debate deveria vir justificada e contrastada com a norma do 3º do art. 31, o que não foi observado pela fiscalização, tornando-a frágil e insustentável. /



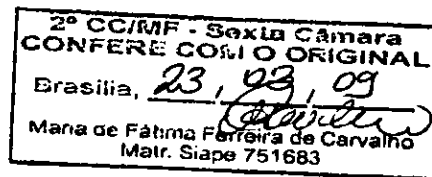
Por se tratar de serviço de vigilância, o dever de enquadrá-lo como cessão de mão-de-obra se torna muito mais exigível da fiscalização, já que a própria IN 03/2005 prevê a hipótese de não haver a obrigação de retenção quando se tratar de simples monitoramento. Portanto, apenas a demonstração fiel de que a vigilância não tenha se dado por mero monitoramento, tornaria legítimo a constituição do crédito tributário.

Sendo assim, creio que os levantamentos PS3, PS4, PS6 e PS7 padecem de vício material, já que ausente de comprovação quanto à natureza dos serviços prestados, devendo ser excluído da NFLD, mantendo-se somente o levantamento PS5.

Ante o exposto, voto no sentido de CONHECER DO RECURSO, para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, e excluir da NFLD, por vício material, as contribuições previdenciárias relacionadas aos serviços objeto dos levantamentos PS3, PS4, PS6 e PS7.

Sala das Sessões, em 13 de fevereiro de 2008


ROGERIO DE LELLIS PINTO



Declaração de Voto

Conselheira ANA MARIA BANDEIRA, Relatora

Ouso divergir do relator quanto ao seu entendimento no sentido de excluir, por vício material, do presente lançamento os levantamentos PS3, PS4, PS6 e PS7, sob a alegação de ausência de comprovação quanto à natureza dos serviços prestados.

O lançamento efetuado teve por fundamento o art. 31 da Lei nº 8.212/1991, o qual determina que 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.

Da análise das peças que compõem os autos, verifica-se que a auditoria fiscal juntou elementos suficientes para demonstrar a procedência do lançamento.

O Relatório Fiscal (fls. 69/72) é claro ao informar a origem do lançamento e que os serviços prestados pelas contratadas referem-se a serviços de portaria e segurança patrimonial.

Abstraindo-se o fato de que o serviço citado estaria sujeito à retenção se prestado por cessão de mão-de-obra ou empreitada, nos termos do § 3º do art. 219 do Decreto nº 3.048/1999, a ocorrência de cessão de mão-de-obra resta clara nos autos.

As cópias das notas fiscais juntadas pela auditoria fiscal expressamente referem-se a pagamento de serviços prestados, sendo que as referentes a algumas empresas mencionam o percentual correspondente à mão-de-obra e o correspondente à equipamentos.

Com base na totalidade das notas fiscal, a auditoria fiscal elaborou planilhas para a apuração na base de cálculo, nas quais indica os valores referentes à mão-de-obra e a equipamentos.

Assevere-se que a recorrente não apresenta qualquer questionamento quanto à ocorrência ou não de cessão de mão-de-obra pelos serviços prestados, levando a concluir que a mesma está perfeitamente demonstrada nos autos.

Quanto às demais questões tratadas pelo relator, acompanho o entendimento manifestado pelo mesmo.

Nesse sentido e de acordo com a argumentação apresentada.

Voto por CONHECER do recurso para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.


ANA MARIA BANDEIRA