



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

**Processo n°** 10280.720843/2013-11  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 2402-006.470 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de agosto de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Embargante** BOULEVARD SHOPPING BELEM S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2008 a 31/12/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. MATÉRIA PARCIALMENTE ABORDADA. ACOLHIMENTO.

Cabem embargos de declaração quando no acórdão for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO 11%. OBRIGATORIEDADE.

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia.

O desconto de contribuição sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo à disposição legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, sem efeitos infringentes, com vistas a suprir a omissão apontada, nos termos do voto do relator

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Mauricio Nogueira Righetti, Gregorio Rechmann Junior, Jamed Abdul Nasser Feitoza, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luis Henrique Dias Lima, Denny Medeiros da Silveira e Renata Toratti Cassini.

## Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração apresentados pelo sujeito passivo em face de acórdão proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, onde os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ronnie Soares Anderson, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luis Henrique Dias Lima, Theodoro Vicente Agostinho, Mauricio Nogueira Righetti (relator), Jamed Abdul Nasser Feitosa e Fernanda Melo Leal, por unanimidade votaram por afastar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, determinando a correção do valor lançado de modo a adequá-lo ao percentual de 50% (cinquenta por cento) das notas fiscais, nos termos do voto do relator.

O Embargante sustenta que teria havido omissão quanto à apreciação do fato de que o consórcio, contratado para executar a obra em regime de empreitada parcial, teria recolhido todas as contribuições previdenciárias devidas e que a cobrança de retenção de 11%, a que se refere o presente lançamento, “consubstancia evidente *bis in idem*” ou excesso de exação.

Após confrontar a alegação acima com excertos do voto condutor, a decisão de fls. 629/633 decidiu pela admissão dos embargos, com a fim de que fosse apreciada, em julgamento por colegiado, a suposta omissão apontada.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Os embargos foram tidos como tempestivos e admitidos nos termos do artigo 65 do RICARF, eis que haveria omissão no acórdão quanto a ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

Um vez admitidos, vejo que toda a tese defensiva do autuado em seu recurso, quanto ao cabimento da retenção, pode-se resumir a duas alegações:

1 - afastar de si a responsabilidade **solidária** pelo recolhimento das contribuições previdenciária sobre a folha do contratado, ao argumento de que com ele não seria solidário em função de a contratação ter-se dado sob o regime de empreitada **parcial** e a própria RFB entender que tal instituto (solidariedade) somente aplicar-se-ia ao regime de empreitada **total**. Confira-se:

3.4. *In casu*, o contrato firmado entre a RECORRENTE e o CONSÓRCIO foi de empreitada parcial, pelo que não se aplica a solidariedade do contratante pelo recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pelo contratado. Nesse ponto, em tese, acerta o acórdão recorrido.

3.5. Como sabido, por disposição do art. 155 da IN RFB nº 971/2009, a solidariedade aplica-se apenas aos contratos de empreitada total, excluída a empreitada parcial:

3.6. A simples leitura da legislação aplicável afasta qualquer dúvida no sentido de que a responsabilidade do contratante, em caso de empreitada parcial, limita-se à retenção de 11% sobre as notas fiscais, não abrangendo o efetivo recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a folha do contratado.

2 - Que o consórcio contratado teria recolhido a integralidade da contribuição sobre sua folha de salário. Veja-se:

3.10. Isso porque o CONSÓRCIO espontaneamente recolheu a contribuição previdenciária devida sobre sua folha, conforme comprovado pela RECORRENTE em sua Impugnação quando anexou a planilha de apuração do valor mensal da mão de obra contratada pelo CONSÓRCIO, as GFIP e GPS do CONSÓRCIO, demonstrando o efetivo recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre sua folha.

Em seus embargos, insiste o autuado na tese de que o lançamento seria indevido, na medida em que, tendo sido o contrato celebrado em regime de empreitada parcial e em se tratando de antecipação, o contratado não teria se valido desse valor em compensações em suas GFIP.

O próprio acórdão de piso já havia se pronunciado sobre o assunto. Confira-se:

*Isso porque não houve aplicação de responsabilidade solidária no presente lançamento. A responsabilidade solidária foi substituída pelo instituto da retenção, com a edição da Lei nº 9.711/118, a qual deu nova redação para o art. 31 da Lei nº 8.212/1991.*

Doutro giro e a meu sentir, o acórdão embargado abordou o tema apenas de forma indireta, como se extrai do excerto abaixo colacionado.

A retenção dos 11% sobre o valor da nota fiscal de prestação de serviços tem previsão expressa no artigo 31 da Lei 8.212/91. Vejamos:

*Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia 10 (dez) 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 desta Lei.*

(...)

*§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.*

*§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:*

(...)

*III empreitada de mão-de-obra;*

Por sua vez, o artigo 219 do Decreto 3.048/99, assim determina:

*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.*

Note-se que se trata de instituto diverso do da solidariedade, eis que o tomador, responsável pelo tributo, relaciona-se com a obrigação tributária na condição de sujeito passivo, por substituição legal.

Vale dizer, quando da emissão da nota fiscal, naquele momento, persegue-se o tomador e somente ele. É, em outras palavras, o que dispõe o §5º do artigo 33 da Lei 8.212/91.

O regime de retenção instituído pela Lei 9.711/98, que promoveu alterações no artigo 31 da Lei 8.212/91, difere daquele que se tinha anteriormente no mesmo dispositivo.

A partir de então, a regra é que 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.

E ainda, por força do § 5º do artigo 33 daquele mesmo diploma, passou a pouco importar, para fins dessa obrigação de reter, se o prestador do serviço (contratado) recolheu, ou não, a contribuição devida sobre sua folha de salários ou ainda se não promoveu compensação com as "antecipações" não retidas.

A seu turno, não se pode olvidar que em alguns poucos casos ainda se aplica o regime de solidariedade, que em um passado não muito distante era a regra de sistemática nessas contratações.

Veja, trata-se de obrigação tributária principal atribuída ao tomador, por substituição, relacionada ao valor dos serviços que constaram na correspondente nota fiscal ou fatura. Evidentemente, o prestador, que sofreu a retenção, poderá utilizá-la na dedução da contribuição apurada sobre sua folha e, no caso de ainda restar-lhe crédito, reavê-lo em restituição. Não havendo, pois, que se falar em *bis in idem*.

Nesse sentido, trago o acórdão a seguir ementado:

RETENÇÃO DO ARTIGO 31 DA LEI 8.212/91. NATUREZA JURÍDICA. RESPONSABILIDADE DO TOMADOR DO SERVIÇO QUE DEIXOU DE EFETUAR A RETENÇÃO. PAGAMENTO FEITO PELO PRESTADOR DO SERVIÇO.

O instituto da retenção previsto no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei 9.711/98 e alterações posteriores, **é hipótese de substituição tributária**, conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça em Recurso Especial submetido ao regime do art. 543C do CPC, de observância obrigatória por este órgão julgador, com base no art. 62A do Regimento Interno do CARF.

**É direta a responsabilidade do tomador de serviço** pela contribuição que deixou de reter do prestador, pois o artigo 31 da Lei 8.212/91 determina a observância da norma expressa pelo art. 33, § 5º do mesmo diploma legal, que traz a responsabilidade direta do tomador de serviço pelo adequado recolhimento.

**O tomador do serviço que deixou de efetuar a retenção** de que trata o artigo 31 da Lei 8.212/91 **não aproveita o pagamento feito pelo prestador do serviço relativo às contribuições devidas sobre sua folha de pagamento.** (destaquei)

Posta a sistemática acima e como já adiantado, há todavia, exceções ao regime de retenção tal como acima resumido. Pode-se exemplificar com o que se tem no ramo da Construção Civil.

Vejamos:

A Instrução Normativa SRP nº 03/2005, que vigeu de **15.07.2005 a 16.11.2009** e dispunha sobre Normas Gerais de Tributação Previdenciária, assim tratou da matéria:

Inicialmente, procurou distinguir o que seria a **OBRA** de CONSTRUÇÃO CIVIL do **SERVIÇO** DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

O inciso I de seu artigo 413, especificou que **obra** de construção civil é "*a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo, conforme discriminação no Anexo XIII*".

Por sua vez, o inciso X do mesmo artigo estabelece que **serviço** de construção civil é "*aquele prestado no ramo da construção civil, tais como os discriminados no anexo XIII*".

Na seqüência, cumpre destacar a diferença entre EMPREITADA **TOTAL** e EMPREITADA **PARCIAL**.

Antes, porém, há que se definir o que vem a ser "contratação por empreitada".

Consoante estabelece o inciso XXVIII do artigo 413 da IN 3/2005, "*contrato de construção civil ou contrato de empreitada (também conhecido como contrato de execução de obra, contrato de obra ou contrato de edificação), aquele celebrado entre o proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para a execução de obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte.*", que, por sua vez, pode ser total ou parcial, como abaixo especificado:

\* **total**, quando celebrado exclusivamente **com empresa construtora**, definida no inciso XX, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material; e

\* **parcial**, quando celebrado **com empresa construtora** ou prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material;

Dessarte, para fins de determinar se há ou não retenção deverá ser verificada se a atividade classifica-se como **obra** ou como **serviço**. Classificando-se como obra, haverá a retenção caso a contratação seja na forma de empreitada parcial ou subempreitada; classificando-se como serviço haverá a retenção, independentemente do regime de contratação.

No caso em exame, a contratação do consórcio dera-se em regime de empreitada parcial. É dizer, houve, em última análise, a contratação **de duas empresas** (OAS e ESTACON), reunidas em consórcio, para realização de **parte** da obra.

Diferentemente, seria a contratação de mais de uma empresa - duas ou três por exemplo, reunidas em consórcio - para a realização de **toda** a obra. Nesse caso, ainda que a contratação estivesse de dando, a rigor, com cada uma das consorciadas que executariam - no âmbito do consórcio - parcial ou totalmente os serviços necessários à realização da obra, o fato é que a legislação equiparou referida circunstância ao regramento que se tem para a contratação de empreitada total nas obras de construção civil.

À toda evidência, não é o que se tem neste caso, em que a contratação do consórcio se dera, como acertadamente assentou o recorrente, sob o regime de empreitada **parcial**.

Isso porque, a princípio, conforme preconiza o artigo 169 da citada IN, a retenção aplicar-se-ia somente à **OBRA** de contribuição civil, quando contratada por meio de empreitada **PARCIAL**. Diferentemente do que se tem para os **SERVICOS** de construção civil, que, a teor do inciso III do artigo 169, pouco importa a modalidade de contratação, bastando que se amoldem àqueles especificados no Anexo XIII da IN e desde que não estejam, textualmente, enumerados no artigo 170. É o que se infere da expressão "...tais como.." constante, inclusive, do inciso X do artigo 413.

*Art. 169. Na construção civil, sujeita-se à retenção de que trata o art. 140, observado o disposto no art. 172:*

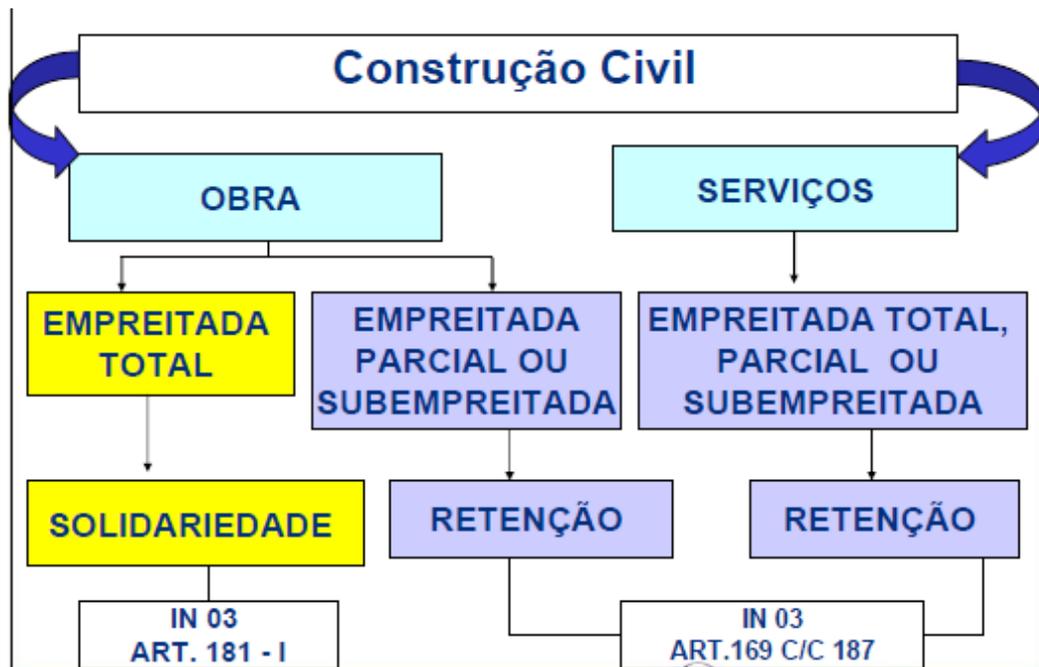
*I - a prestação de serviços mediante contrato de empreitada parcial, conforme definição contida na alínea "b" do inciso XXVIII, do art. 413;*

*II - a prestação de serviços mediante contrato de subempreitada, conforme definição contida no inciso XXIX, do art. 413;*

*III - a prestação de serviços tais como os discriminados no Anexo XIII;*

*IV - a reforma de pequeno valor, conforme definida no inciso V do art. 413.*

Nesse sentido, pode-se dizer que o regime empregado ao ramo da Construção Civil - se por retenção ou se por solidariedade - resume-se ao quadro a seguir:



Ante ao exposto, voto por ACOLHER os Embargos opostos com vistas a suprir a omissão apontada, sem, contudo, empregar efeitos infringentes ao acórdão embargado.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti