



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

**Processo n°** 10510.001537/2010-71  
**Recurso n°** 000.000 Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-002.607 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de abril de 2012  
**Matéria** CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA: RETENÇÃO. ÓRGÃOS PÚBLICOS  
**Recorrente** ESTADO DE SERGIPE - ADMINISTRAÇÃO DIRETA. SECRETARIA DE ESTADO DA EDUCAÇÃO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2008 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO 11%.

A empresa, como contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, fica obrigada a reter e recolher onze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço.

AUTUAÇÃO. LEGALIDADE. LANÇAMENTO. ATO VINCULADO E OBRIGATÓRIO.

Constatada a ocorrência de descumprimento de obrigação principal prevista em lei, cumpre à autoridade administrativa lavrar o respectivo auto de infração das contribuições previdenciárias devidas, pois o lançamento é um ato vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Jhonatas Ribeiro da Silva.

## Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, relativas à retenção de 11% sobre o valor bruto de notas fiscais/faturas de prestação de serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra, para as competências 06/2008 a 12/2008.

O Relatório Fiscal (fls. 23/24) informa que os valores apurados decorrem de ação fiscal realizada junto ao Estado de Sergipe (Secretaria de Estado da Educação). Até a competência 01/2008, os documentos observados estavam relacionados ao CNPJ 13.130.497/0001-04. Para as competências seguintes, os documentos examinados estavam relacionados ao CNPJ 13.128.798/0014-18, utilizado atualmente pela Secretaria de Estado da Educação.

Esse Relatório informa ainda que, mediante análise dos registros contábeis fornecidos em arquivo digital pela Secretaria de Estado da Educação (SEED) e dos Contratos e Notas Fiscais de Prestação de Serviços, verificou-se a contratação de entidade (Associação Alfabetização Solidária, CNPJ 02.871.771/0001-80) para a prestação de serviço de treinamento e ensino, sob o termo Capacitação, serviço este que se enquadra como realizados mediante cessão de mão-de-obra.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 27/04/2010 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 58/68) – acompanhada de anexos de fls. 69/82 –, alegando, em síntese, que:

- ausência de comprovação dos pressupostos do lançamento pela Autoridade Fiscal. Inexistência de prestação de serviço mediante cessão de mão de obra. Objeto do contrato se traduz em verdadeira empreitada.** Para que haja a retenção instituída no *caput* do art. 31 da Lei 8.212/1991, não basta que o serviço prestado esteja relacionado no § 2º do art. 219 do Regulamento da Previdência Social (RPS), é necessário que seja demonstrada, pela autoridade lançadora, nos autos do procedimento fiscal, efetivamente, a ocorrência de mão-de-obra cedida, na forma definida no § 3º do art. 31 da mencionada Lei. Entretanto, o que ocorre é exatamente o contrário. Analisando-se o contrato firmado (cópia em anexo) com a Associação, prestadora do serviço, constata-se que o objeto se refere à capacitação inicial e continuada de profissionais do Programa Sergipe Alfabetizado. Observe que o objeto do contrato se traduz em verdadeira empreitada para a empresa contratada, cujo resultado é a capacitação de cidadãos para executarem o programa Sergipe Cidadão, cujo ônus e encargo seria suportado pelo FNDE. Para se configurar a responsabilidade da retenção do contratante de serviços de treinamento e /ou ensino é imprescindível que os serviços sejam prestados mediante cessão de mão de obra e que haja a demonstração efetiva desta situação. É

imperioso, portanto, que haja a colocação pela contratada, de segurados à disposição da contratante, que realizem trabalhos contínuos, em suas dependências ou nas de terceiros, e ainda que os empregados fiquem sob o comando do contratante, o que no presente caso não ocorreu e nem a autoridade fiscal teve o cuidado de demonstrar no Relatório Fiscal. Colacionados vários entendimentos, nessa linha de opinião, do antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho de Recursos Fiscais;

2. **descumprimento de obrigação acessória. Imputação da obrigação tributária principal ao contratante, somente se não comprovado o recolhimento da contribuição previdenciária pelo contribuinte principal (prestador de serviços).** É cediço que o valor retido pelo tomador é posteriormente compensado pelo contribuinte principal na apuração mensal do *quantum* devido. Assim, na eventualidade de não ocorrer a retenção dos 11% pelo tomador do serviço, mas recolhida a contribuição previdenciária normalmente pela empresa prestadora de serviço, não há tributo remanescente a ser cobrado pelo responsável por substituição. Em última análise, deve haver, no máximo, multa por infração à legislação tributária (descumprimento de obrigação acessória), mas nunca cobrança do tributo, sob pena de possível incursão no bis in idem. Deste modo, como o lançamento combatido não versa sobre multa acessória, somente diante de comprovação de que não houve recolhimento da contribuição previdenciária pelo contribuinte de fato é que se poderia manter o Auto de Infração;
3. **do pedido.** Diante do exposto, requer a contestante que sejam acolhidas as alegações apresentadas em sua defesa administrativa, sendo declarado extinto o crédito tributário em destaque.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Salvador/BA – por meio do Acórdão nº 15-25.952 da 7ª Turma da DRJ/SDR (fls. 116/127) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que ocorreu a retificação dos valores lançados, excluindo o valor de contribuição de R\$3.133,90 – nas competências 06/2008, 08/2008 e 12/2008 –, referente à retenção de 11% do valor bruto das notas fiscais de serviços de nº 8, 10 e 14. Tal retificação, nos termos dessa decisão, decorre do fato de que “(...) *algumas competências foram definidas pela fiscalização a partir das datas em que foram realizados os empenhos e/ou pagamentos das notas fiscais de serviços, o que vai de encontro ao estabelecido no art. 31, da Lei nº 8.212, de 1991, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (05/2008 a 12/2008), pois este dispositivo legal determina que a empresa contratante deve reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher o valor retido no mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra (...)*”.

A Notificada apresentou recurso (fls. 133/144), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais alega improcedência dos valores apurados em decorrência da cessão de mão-de-obra.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Aracaju/SE encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento (fl. 147). É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conhecimento do recurso interposto.

### **DO MÉRITO:**

No mérito, insurge-se sobre a retenção das contribuições sociais previdenciárias, referentes à obrigação da Recorrente, como contratante de serviço mediante cessão de mão-de-obra, de reter 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pelas prestadoras de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra.

A Recorrente afirma que os serviços que lhe foram prestados junto à Secretaria de Estado da Educação (SEED) não estão sujeitos à retenção da contribuição previdenciária de 11% e que o Fisco se apoiou em presunções.

Verifica-se que as pessoas físicas que prestaram serviços à Recorrente possuem vínculo com as contratadas, e não com a contratante (Recorrente). Ficou evidenciado nos autos que as contratadas colocavam os trabalhadores à disposição da contratante e os serviços eram prestados de forma contínua. Isso está consubstanciado no item 7 do Relatório Fiscal que registrou: “(...) *por se tratar de prestação de serviço de treinamento, continuado e realizado em espaço físico (dependência) da contratante*” (fl. 23).

Além disso, percebe-se que o Fisco, mediante análise dos registros contábeis fornecidos em arquivo digital pela Secretaria de Estado da Educação (SEED) e dos Contratos e Notas Fiscais de Prestação de Serviços, demonstrou que, dentro do programa “Sergipe Alfabetizado”, a execução do Contrato nº 08/2008, firmado entre o Estado de Sergipe (contratante) – por meio da Secretaria de Estado da Educação –, e a Associação Alfabetização Solidária (contratada), ocorreu mediante a cessão de mão-de-obra prevista no art. 219, § 2º e XII, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999. O referido contrato tem como objeto a capacitação inicial e continuada de profissionais do programa “Sergipe Alfabetizado”.

Como o serviço realizado (treinamento e ensino) está inserido no rol dos serviços sujeitos à retenção – nos termos do disposto no art. 219, § 2º e XII, do Decreto 3.048/1999 –, o Fisco, após constatar a existência dos pressupostos fáticos e jurídicos exigidos para o enquadramento da prestação de serviço como cessão de mão-de-obra, lavrou o presente auto de infração.

### **Regulamento da Previdência Social (RPS) – Decreto 3.048/1999:**

*Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e*

*recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)*

(...)

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

*XII - treinamento e ensino;*

Nesse mesmo sentido, o art. 31, § 3º, da Lei 8.212/1991 define o que seja cessão de mão-de-obra para os fins da legislação previdenciária, exigindo serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, que o foi o caso do presente processo.

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 31. (...)*

*§ 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 dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

Portanto, restou configurada a prestação de serviços com cessão de mão-de-obra e a obrigação da empresa autuada de reter e recolher o valor retido em nome das empresas cedentes de mão-de-obra, em observância ao ditame legal.

O entendimento defendido pela Recorrente de que o Fisco deveria verificar, inicialmente, se o tributo foi recolhido pela prestadora, antes de exigí-lo do responsável tributário, e a alegação de que os valores lançados foram supostamente recolhidos pelas empresas contratadas estão desprovidos de amparo legal. A Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/1998, obriga diretamente o contratante dos serviços a efetuar a retenção. O seu art. 31 assim dispõe:

*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 devida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente de mão-de-obra, observado o disposto no parágrafo 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. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 21/11/98)*

*§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)*

Nesse sentido, após o advento da retenção não há mais que se falar em responsabilidade solidária do tomador para com o contratante de serviços mediante cessão de mão-de-obra, pois aquele passa a ter como obrigação reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal de serviços.

Assim, a tomadora (Recorrente) está obrigada a tal procedimento, independente do fato de a prestadora ter efetuado ou não o recolhimento das contribuições.

E o agente fiscal, ao constatar a prestação de serviço com cessão de mão-de-obra e a falta da retenção, lavrou corretamente os valores lançados da retenção no presente auto de infração, em observância ao disposto no § 5º do art. 33 da Lei 8.212/1991, abaixo transcrito:

*Art. 33. (...)*

**§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas 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 com o disposto nesta Lei. (g.n.)**

Ao contrário do que possa parecer para a Recorrente, conforme suas alegações postas no recurso, a retenção não é nova contribuição social nem modalidade de responsabilidade solidária, mas mera antecipação compensável, visando somente a garantir a arrecadação previdenciária, obrigando o tomador de serviços, no caso em tela a Recorrente, a reter o percentual de 11% sobre o valor bruto do documento fiscal e recolhê-lo em nome das prestadoras de serviços. Com isso, entendo que a Recorrente contratante de mão-de-obra, tomadora de serviços, cumpre uma obrigação legal, com aparência de obrigação de tributária acessória, ao efetuar a retenção, já que se trata de simples obrigação de fazer, e não de dar, pois não há reduções patrimoniais desta Recorrente, que simplesmente deverá repassar o valor devido por outrem.

Com isso, se a obrigação legal é descumprida somente o tomador de serviço (Recorrente) será responsável exclusivo pelos valores devidos, em razão da presunção de recolhimento, prevista no art. 33, § 5º, da Lei 8.212/1991, ao qual remete o próprio art. 31 da mesma Lei.

Dessa forma, o fato das empresas contratadas ter supostamente efetuados os recolhimentos previdenciários de forma devida, não afasta a responsabilidade do contratante (Recorrente) quanto a sua omissão em efetuar a retenção que estava legalmente obrigado, convergindo tal fato para a exigência que ora se discute.

Nesse sentido, não há razão do Fisco diligenciar junto às prestadoras de serviços para verificar se houve recolhimento das contribuições. Logo, não há razão no argumento da Recorrente retromencionado.

Vale ressaltar que o Supremo Tribunal Federal (STF) reafirmou que é constitucional a retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço para fins de contribuição previdenciária. A decisão foi tomada em julgamento de Recurso Extraordinário (RE) nº 603.191/MT que recebeu *status* de Repercussão Geral. O Plenário aplicou jurisprudência da Corte que confirma a constitucionalidade do artigo 31 da Lei

8.212/1991, alterado pela Lei 9.711/1998, que prevê a retenção da contribuição previdenciária e seu posterior recolhimento em nome da empresa cedente de mão-de-obra:

*Contribuição previdenciária de prestadoras de serviço: É constitucional a retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços por parte das empresas tomadoras de serviço, a título de contribuição previdenciária. Ao reafirmar esse entendimento, o Plenário, por maioria, desproveu recurso extraordinário em que pretendida a declaração incidental de inconstitucionalidade do art. 31 da Lei 8.212/91. Asseverou que o instituto da substituição tributária seria necessário nas sociedades complexas atuais, as quais exigiriam a participação de terceiros para adimplemento de todas as obrigações e para maior facilidade tanto na arrecadação quanto na fiscalização, além de impedir o prejuízo aos trabalhadores nos contratos de terceirizados (RE 603191/MT / i-634). (Informativo nº 634 do STF)*

***Decisão:** O Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Relatora, negou provimento ao recurso extraordinário, contra o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. Falou pela União a Dra. Cláudia Aparecida de Souza Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. Plenário, 01/08/2011.*

Por fim, pela apreciação do processo e das alegações da Recorrente, não encontramos motivos para decretar a nulidade nem a modificação do lançamento ou da decisão de primeira instância, eis que o lançamento fiscal e a decisão encontram-se revestidos das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com o arcabouço jurídico-tributário vigente à época da sua lavratura.

### **CONCLUSÃO:**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.