



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

Processo n° 10510.004014/2009-42
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° **2402-002.606 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de abril de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. CONTRATANTE. DESTAQUE NOTA FISCAL SERVIÇO.
Recorrente ESTADO DE SERGIPE - ADMINISTRAÇÃO DIRETA. SECRETARIA DE ESTADO DA EDUCAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONTRATANTE DE CESSÃO MÃO-DE-OBRA. RETER E RECOLHER OS VALORES DEVIDOS. LEGALIDADE. INOCORRÊNCIA DE FATO GERADOR.

Não caracteriza hipótese de incidência de obrigação acessória o fato de deixar de reter e recolher para a Previdência Social os valores decorrentes da retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de cessão de mão-de-obra ou serviços prestados.

É improcedente o lançamento, cuja hipótese de incidência não está materializada no lançamento fiscal.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar 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 auto de infração lavrado pelo descumprimento da obrigação tributária acessória prevista no art. 31, *caput*, da Lei 8.212/1991, c/c o art. 219 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, em razão da empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra de reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço, nas competências 01/2005 a 12/2008.

A ação fiscal foi realizada junto ao Estado de Sergipe - Fundo Estadual de Saúde, CNPJ 04.384.829/0001-96. Pontua a Fiscalização que os serviços prestados que deixaram de sofrer retenção são os seguintes: vigilância e segurança; treinamento e ensino; operação de transporte de passageiros e saúde.

Consta, em planilha (Anexo 1), a relação das notas fiscais que deixaram de sofrer a retenção (fls. 6/42).

Consoante o Relatório Fiscal da Multa Aplicada (fl 5, verso), a multa totaliza o valor de R\$1.329,18 (um mil trezentos e vinte e nove reais e dezoito centavos). O valor utilizado para o cálculo foi atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 48, de 12 de fevereiro de 2009.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 25/11/2009 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 64/82), alegando, em síntese, que:

1. o Fisco não demonstrou os requisitos da cessão de mão de obra nos contratos objeto do lançamento, quais sejam: exclusividade, continuidade e trabalho realizado nas dependências do Autuado e sob sua coordenação. Requer perícia, indicando assistente técnico e formulando quesitos, como o fito de excluir do lançamento as hipóteses em que não restou configurada a cessão de mão de obra. Pontua que na eventualidade de não ocorrer a retenção de 11% pelo tomador de serviço, mas recolhida a contribuição previdenciária pela empresa prestadora de serviço, não há tributo remanescente a ser cobrado pelo responsável por substituição;
2. os serviços de empreitada global não se sujeitam à retenção. Ressalta que as empresas optantes pelo SIMPLES não estão sujeitas à substituição tributária imposta pela Lei 8.212, de 1991, no seu artigo 31;
3. a autoridade fiscal não levou em consideração as retificações realizadas pelo Autuado, conforme documento em anexo. Com isso o lançamento não deve prosperar até que sejam levadas em

consideração tais retificações, mediante laudo pericial. Requer perícia, indicando assistente técnico e formulando quesitos;

4. requer a nulidade do crédito previdenciário. O lançamento deve ser declarado nulo porque dificulta a sua impugnação, uma vez que não foram registrados, de forma clara, os elementos que serviram de fundamento para informação da matéria tributável. Com isso, dificulta por demais a efetivação da garantia do contraditório e da ampla defesa assegurados na Carta Magna. Ainda aduz que o Auto de Infração de número 37.216.713-6 levou em consideração os mesmos períodos de competência e as mesmas empresas. Por fim, requer a declaração da improcedência total do lançamento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Salvador/BA – por meio do Acórdão nº 15-24.639 da 7ª Turma da DRJ/SDR (fls. 113/119) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

A Notificada apresentou recurso (fls. 130/141), 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. 149).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

Nos termos do Relatório Fiscal da Infração (fls. 05/06), o presente lançamento fiscal decorre do fato de que a Recorrente, na qualidade de contratante, deixou de reter e recolher para a Previdência Social os valores de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço, nos termos do no art. 31, *caput*, da Lei 8.212/1991.

Esse art. 31 da Lei 8.212/1991 dispõe o seguinte:

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) (g.n.)

Por sua vez, o art. 33, § 5º, da Lei 8.212/1991 estabelece que:

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.)

A simples retenção prevista no art. 31, *caput*, da Lei 8.212/1991 é uma modalidade de responsabilidade tributária por substituição, capaz de gerar a antecipação de valores compensáveis após a ocorrência do fato gerador da obrigação principal no cedente da mão-de-obra, 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.

Infere-se do art. 93 da IN SRP nº 03, de 14/07/2005, que, caso não comprovados os recolhimentos, os valores serão cobrados da contratante mediante lançamento tributário. Esse ato normativo prevê ainda que a falta de destaque constitui infração e explica com que contratado e contratante deverão realizar os lançamentos contábeis:

INSTRUÇÃO NORMATIVA MPS/SRP nº 3, DE 14/07/2005:

Art. 93. O desconto da contribuição social previdenciária e a retenção prevista nos arts. 140 e 172, por parte do responsável pelo recolhimento, sempre se presumirão feitos, oportuna e regularmente, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir da obrigação, permanecendo responsável pelo recolhimento das importâncias que deixar de descontar ou de reter.

(...)

Art. 140. A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, a partir da competência fevereiro de 1999, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e recolher à Previdência Social a importância retida, em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada, observado o disposto no art. 93 e no art. 172.

Art. 154 (...)

§ 2º A falta do destaque do valor da retenção, conforme previsto no caput, constitui infração ao § 1º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

.....
Obrigações da Empresa Contratante:

Art. 165. A empresa contratante fica obrigada a manter em arquivo, por empresa contratada, em ordem cronológica, durante o prazo de dez anos, as correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, cópia das GFIP e, se for o caso, dos documentos relacionados no § 2º do art. 155.

Art. 166. A contratante, legalmente obrigada a manter escrituração contábil formalizada, está obrigada a registrar, mensalmente, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições sociais, inclusive a retenção sobre o valor dos serviços contratados, conforme disposto no inciso IV do art. 60.

Art. 167. O lançamento da retenção na escrituração contábil de que trata o art. 166, deverá discriminar:

I - o valor bruto dos serviços;

II - o valor da retenção;

III - o valor líquido a pagar.

Parágrafo único. Na contabilidade em que houver lançamento pela soma total das notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços e pela soma total da retenção, por mês, por contratada, a empresa contratante deverá manter em registros auxiliares a discriminação desses valores, individualizados por contratada.

O Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, estabelece as espécies de retenções e descontos a que se obrigam as empresas e os segurados, cujo descumprimento constitui infração, nos seguintes termos:

DAS INFRAÇÕES:

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Nova Redação pelo Decreto nº 4.862 de 21/10/2003 - DOU DE 22/10/2003)

I - (...)

c) deixar a empresa de descontar da remuneração paga aos segurados a seu serviço importância proveniente de dívida ou responsabilidade por eles contraída junto à seguridade social, relativa a benefícios pagos indevidamente;

(...)

g) deixar a empresa de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço;

(...)

II - (...)

l) deixar a entidade promotora do espetáculo desportivo de efetuar o desconto da contribuição prevista no §1º do art. 205;

m) deixar a empresa ou entidade de reter e recolher a contribuição prevista no §3º do art. 205;

Percebe-se, então, que não há a hipótese de incidência dessa obrigação acessória configurada na legislação previdenciária, ou seja, a falta de retenção/recolhimento não caracteriza uma obrigação acessória sujeita à aplicação de multa. Isso decorre do fato que há ausência de dispositivo legal, regulamentar ou normativo que considere como infração a conduta da falta de retenção/recolhimento dos valores a título de antecipação pela prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra.

Caso houvesse previsão na legislação previdenciária dessa conduta capaz de gerar uma obrigação acessória, ela deveria ser de forma expressa e clara. Tal entendimento está consubstanciado no princípio da legalidade, especificamente na dimensão de sua tipicidade, que ordena ao Fisco estabelecer na legislação tributária todos os aspectos da regra matriz de incidência da obrigação acessória, abrangendo os seguintes aspectos: material (situação geradora da incidência); espacial; temporal (momento de incidência); pessoal (sujeito ativo e passivo da obrigação acessória descumprida); e quantitativo (multa aplicada).

Quando constatado o descumprimento da obrigação legal prevista no art. 31 da Lei 8.212/1991, o Fisco realiza a constituição do crédito contra a empresa contratante dos serviços como obrigação principal, o que caracterizaria *bis in idem* também a cobrança de multa pecuniária, oriunda do descumprimento de uma obrigação acessória.

Cumprido esclarecer ainda que a obrigação de reter/recolher não tem natureza instrumental nem formal, não se subsumindo à regra no artigo 113, § 2º do CTN e, portanto, não pode ser considerada acessória. Além disso, o art. 115 do CTN é cristalino ao estabelecer que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que não configure uma obrigação principal. Isso evidencia que a obrigação legal da contratante de reter e recolher, para a Previdência Social, os valores de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço não caracteriza, de forma simultânea, uma situação capaz de ensejar uma obrigação tributária principal e acessória em um mesmo dispositivo legal.

Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5.172/1966:

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.

*§ 2º. **A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.***

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

*Art. 115. **Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.** (g.n.)*

Logo, como não há previsão na legislação previdenciária dessa obrigação tributária acessória, a auditoria fiscal não conseguiu demonstrar os pressupostos (requisitos) do lançamento fiscal previstos no art. 142 do CTN, que assim dispõe:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, inexistiu fato gerador (configurado na hipótese de incidência) a ser constituído por meio do presente lançamento fiscal, e, por consectário lógico, acato as alegações da Recorrente.

CONCLUSÃO:

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

Ronaldo de Lima Macedo.