



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.004311/2007-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.827 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de abril de 2023
Recorrente TENACE ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2003

RETENÇÃO, CESSÃO DE MÃO DE OBRA. OBRIGATORIEDADE.

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra 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.

A retenção, mediante desconto, da contribuição, por determinação legal considera-se sempre realizada, oportuna e regularmente, pela empresa tomadora do serviço, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixar de descontar ou tiver descontado em desacordo com a Lei.

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTOS. NORMA APLICÁVEL ART. 173, I, DO CTN.

Tratando-se de obrigação principal, não havendo qualquer antecipação de pagamento, o direito da Fazenda Pública formalizar/constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, inc. I, do CTN.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sônia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (relator).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 15-13.316 (e.fls, 261/274) da 6ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA (DRJ/SDR), que julgou procedente em parte o lançamento consubstanciado na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD/DEBCAD) - nº 35.690.736-8, no valor original, consolidado em 27/07/2004, de R\$ 22.842,22, com ciência pessoal, por intermédio de representante legalmente qualificado, em 30/07/2004, conforme assinatura aposta na folha de rosto da notificação (e.fl. 2).

Consoante consta no “Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito” (e.fls. 56/58), o lançamento corresponde às contribuições devidas à Seguridade Social, referente à parte patronal, devido à obrigatoriedade do tomador dos serviços, executados mediante cessão de mão de obra, de reter o percentual estabelecido em diploma legal. A Notificação refere-se ao período de fevereiro/1999 a setembro/2003 e constitui fato gerador das contribuições previdenciárias lançadas os valores constantes em Lançamentos Contábeis, conta - 3.2.3.1.001-4 (Serviços Prestados), conforme as Notas Fiscais/Faturas de Prestação de Serviço, referentes à mão de obra contratada de pessoas jurídicas no período, cujos valores encontram-se registrados no “Relatório de Fatos Geradores” e no “Discriminativo Analítico do Débito”, partes integrantes da notificação.

Os valores de base de cálculo foram obtidos a partir dos lançamentos contábeis das Notas Fiscais de Serviço/Fatura de mão de obra, por não terem sido apresentados os Contratos de Prestação de Serviços e as Notas Fiscais de Serviço/Fatura solicitados por meio de Termos de Intimação para Apresentação de Documentos. A base de cálculo foi apurada por aferição indireta, com base no valor das notas fiscais de serviço/fatura de mão de obra, de acordo com o percentual estabelecido no artigo 31 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, com redação dada pela Lei 9.711, de 20 de novembro de 1998, c/c o artigo 219, parágrafos 1º a 4º e 7º, do Regulamento da Previdência Social – RPS (Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999), uma vez que a autuada não apresentou guias de recolhimentos referentes às retenções. A base de cálculo foi apurada no percentual de 30%, conforme previsto na legislação que trata da obrigação de retenção, discriminada na notificação e seus demonstrativos.

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou impugnação, documento de e.fls. 61/65, onde principia afirmando que a autuação apresentaria vícios que implicariam em sua nulidade. Nessa linha, apresenta tópico em que defende a imprestabilidade da aferição indireta ao presente caso, haja vista a disponibilidade de documentação comprobatória dos valores das operações, implicando em nulidade do lançamento. Também suscitada a nulidade sob alegação de inexistência de cessão de mão de obra em diversos contratos e notas fiscais de serviços contratados com pessoas jurídicas. Afirma que a documentação pertinente encontrava-se à disposição da fiscalização e faria prova de que diversos serviços lançados, onde se considerou a ocorrência de cessão de mão de obra, não se enquadrariam na lista exaustiva da lei de regência do instituto. Afirma ainda que, a obrigação de retenção por parte das contratantes representaria uma mera obrigação acessória, desta forma, entende que antes de se proceder ao lançamento na autuada, deveria a fiscalização aferir se as

contribuições lançadas na NFLD já teriam sido sujeitas a lançamentos anteriores ou pagamentos, com vistas a se evitar a tributação de obrigações já extintas ou até mesmo inexistentes. Os principais argumentos de defesa constantes da peça impugnatória estão devidamente explicitados no relatório do acórdão ora objeto de recurso.

Antes da impugnação ser submetida a julgamento, entendeu a autoridade julgadora de primeira instância pela baixa dos autos em diligência, para que a fiscalização se pronunciasse sobre os argumentos e documentos apresentados e emitisse novo relatório fiscal, com ciência à interessada, conforme o despacho de e.fl. 176/177. Em atendimento a tal diligência, foi elaborado pela fiscalização o Relatório de e.fl. 195/198, sendo proposta a alteração dos valores lançados, para exclusão de rubricas e períodos, conforme apontados no relatório da diligência. Cientificada do relatório complementar da NFLD, a contribuinte apresentou a manifestação de e.fl. 237/243, onde ratifica os termos da impugnação, além de requerer o reconhecimento de decadência relativa aos fatos geradores anteriores a 27/07/1999.

A impugnação foi considerada tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, sendo julgado procedente em parte o lançamento. À vista dos argumentos da impugnação, documentos acostados e do novo relatório fiscal, foi decidido no julgamento de piso pela exclusão do lançamento: a) dos valores lançados em duplicidade relativos ao “levantamento RTU”; b) dos valores constantes do “levantamento RLU”, tendo em vista a apresentação das Guias de Recolhimento; e c) dos valores constantes do “levantamento RDT”, relativos a notas fiscais emitidas pelas empresas Locadora JA Serviços ME, Tim Transportes Ltda e Locadora LG Transportes, por se referirem a locação de veículos; tudo conforme planilhas constantes nos fundamentos do voto do acórdão ora objeto de recurso. Foi elaborado o “DADR - Discriminativo Analítico do Débito Retificado” (e.fl. 250/260) para ajuste dos valores da Notificação após as exclusões e a decisão exarada apresenta a seguinte ementa:

RETENÇÃO.

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra deve reter onze por cento sobre o valor das notas fiscais emitidas pela empresa prestadora.

AFERIÇÃO INDIRETA.

A falta de apresentação de documentos autoriza o lançamento por meio de aferição indireta.

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial das contribuições previdenciárias é de dez anos.

SERVIÇOS NÃO SUJEITOS À RETENÇÃO.

Devem ser excluídos do lançamento os serviços não sujeitos à retenção.

Lançamento Procedente em Parte

Foi interposto recurso voluntário (e.fl. 281/285), onde a contribuinte volta a suscitar o reconhecimento da decadência de parte do período objeto do lançamento, além de defender que a norma que teria criado a obrigação de retenção das contribuições, que afirma ser o § 5º, do artigo 33, da Lei 8.212, de 1991, seria posterior à ocorrência dos fatos geradores da presente notificação, não se aplicando a período anterior a sua vigência. Também reiterados os argumentos de que a necessidade de retenção seria uma obrigação acessória e sobre a necessidade de verificação, junto ao prestador do serviço, para comprovação de que não procedeu com o devido recolhimento das contribuições sociais a seu cargo, ainda que não tendo havido a retenção pelo tomador, sob pena de caracterização de *bis in idem*. Em sequência, passa a recorrer sobre o conceito de cessão de mão de obra, onde argui que tal situação

não se verifica pela letra fria das normas, devendo ser perquirida no caso concreto, com vista à efetiva constatação quanto à ocorrência, ou não, de cessão, para efeito de se realizar a retenção das contribuições. Conclui assim, que ao prestar serviços de transporte de pessoas sob o regime denominado *pool*, onde o veículo utilizado na prestação dos serviços executa o transporte de pessoas simultaneamente de diversos contratantes, como no caso concreto, não haveria caracterização de cessão de mão de obra, uma vez que a mão de obra executora dos serviços não estaria subordinada aos comandos das contratantes. Afirma restar evidente que não havia nenhuma ingerência da recorrente na conduta dos profissionais (mão de obra) aplicados na prestação em questão, não ficando à disposição da contratante e, tampouco, sob o seu poder de comando. Acresce que os serviços contratados possuíam roteiros específicos e pré-estabelecidos, além de horários também predeterminados., não tendo autoridade, nem para alterar o roteiro pré-fixado, e muito menos, dar ordens à mão de obra alocada pela contratada para prestar o serviço. Para melhor compreensão dos principais fundamentos da defesa, peço *vênia* para parcial reprodução da peça recursal:

(...)

2 - RAZÕES RECURSAIS.

Em que pese os argumentos expandidos no acórdão ora recorrido, o mesmo deve ser reformado em razão do seu desconhecimento jurídico, com todo o devido respeito ao seu entendimento.

O voto condutor do acórdão em voga tem como ponto inicial matéria concernente à natureza da obrigação tributária de reter os 11 % das faturas do contribuinte. Estabelece o referido acórdão tratar-se tal obrigação tributária de obrigação principal, a teor do artigo 113, § 1º, do CTN, c/c 121, II do mesmo diploma legal. Por fim, refuta a necessidade de prévia intimação do contribuinte, haja vista que não percebe a possibilidade de já ter o contribuinte, a despeito de supostamente descumprida a obrigação de reter por parte da recorrente, ter procedido com o recolhimento da totalidade das contribuições em questão, sem utilização da compensação autorizada quando ocorrida a retenção.

No que tange ao primeiro entendimento esposado pelo v. acórdão, segundo o qual a obrigação de reter seria principal, cumpre destacar que não é este o entendimento do E. STF à unanimidade, a saber.

(...)

Neste ponto cumpre destacar que o vergastado acórdão colaciona como fundamento para o seu entendimento o § 5º, do artigo 33, da Lei 8.212/91, parágrafo este que introduziu, após os fatos geradores em questão, regra legal de responsabilidade tributária imputável às tomadoras em caso de descumprimento da obrigação acessória.

Ocorre que à época da ocorrência dos fatos geradores tal regra de responsabilidade não existia no mundo jurídico, haja vista ter a mesma sido inserida no Ordenamento em 2009, como se denota da evolução legislativa em questão.

Na forma do artigo 144, do CTN, a legislação aplicável no lançamento tributário é aquela que se encontrava em vigor à época da ocorrência dos fatos geradores. Tal imposição legal possui respaldo, ainda, no princípio constitucional da irretroatividade da lei. Vejamos o quanto dispõe a regra do artigo 144, do CTN:

(...)

À época dos fatos geradores, como se verifica da NFLD em voga, a norma de responsabilidade insculpida no § 5º, do artigo 33, da Lei 8.212/91 não existia, logo não pode ser trazida a lume à esta altura dos fatos para retroagir em prejuízo à recorrente, sob pena de afronta direta à irretroatividade da lei.

Logo, *data venia*, a tese esposada nas manifestações apresentadas pela ora recorrente não estão equivocadas, o que não se pode dizer do acórdão vergastado. Ainda que

verificado descumprimento do dever de reter, na forma que a legislação vigente à época dos fatos geradores, teria a recorrente descumprido mera obrigação acessória de reter. Tal descumprimento, como cediço, quando muito resultaria na aplicação de multa pelo seu descumprimento, não de responsabilização pelo recolhimento dos valores não retidos, como posteriormente aos fatos geradores em questão veio a legislação implicar.

No que tange ao segundo argumento esposado pelo recorrido acórdão, boa sorte não o acompanha, com o devido respeito.

Sem adentrar na classificação do que venha a ser *bis in idem*, evidente resta que, não tendo a RFB procedido com a intimação do contribuinte para que este pudesse apresentar defesa e, eventualmente, a comprovação de que não procedeu com o devido recolhimento das contribuições sociais a seu cargo, ainda que não tendo havido a retenção pelo tomador/recorrente, há evidência de que, tendo procedido com tais recolhimentos a tempo e modo a recorrente se beneficiaria de tal informação.

E mais. Por não ter agido com o dever de cautela que a sua atividade impõe, a RFB, ainda que não se trate de *bis in idem* (para simplificar a questão), não provou, nem se esforçou para tanto, não ter o contribuinte recolhido as contribuições em questão a tempo e modo. Esta conduta desidiosa, com o devido respeito, faz sombra sobre o PAF, haja vista que poderá estar a ocorrer "dupla tributação". O v. acórdão dá margem, por não ter intimado o contribuinte nem procedido com a verificação do seu "conta corrente fiscal", para cobrar duas vezes o mesmo tributo. Tal conduta, além de passar ao largo dos princípios da moralidade e legalidade, implica no enriquecimento sem causa do Erário, o que é vedado pelo Ordenamento.

Ultrapassada esta questão, passa a recorrente a tratar da cessão de mão-de-obra caracterizada pelo v. acórdão através de transcrições de artigos de lei e outras regras de inferior hierarquia.

A cessão de mão-de-obra, contrariamente ao quanto entendido pelo v. acórdão, não é constatável pela letra fria da lei, regulamento, OS ou IN. Tais dispositivos trazem consigo os elementos necessários para a configuração da cessão.

No caso concreto a cessão, efetivamente, sequer ocorreu, se não vejamos:

O caso concreto trata da contratação de empresas de transporte de pessoal sob o regime denominado *pool*. Como de conhecimento de Vv. Sas. o serviço de transporte em *pool*, no caso em questão, é fornecido por empresas especializadas e implicam, como já asseverado no curso processual e pelos documentos acostados, em distribuição de assentos entre diversos contratantes (distintos) que possam ser aproveitados em razão do itinerário. Assim, no veículo utilizado na prestação de serviços de transporte de pessoas podem existir diversos contratantes (é o caso concreto).

Para que reste configurada a cessão de mão-de-obra, nos termos da legislação vigente à época dos fatos geradores e, neste caso, ainda nos dias de hoje, obrigatoriamente deve haver a denominada subordinação da mão-de-obra aos comandos da contratante.

O E. STJ, corte constitucionalmente competente para tanto colocou pá de cal em interpretações divergentes, a saber:

(...)

Evidente resta que não havia nenhuma ingerência da recorrente na conduta dos profissionais (mão-de-obra) aplicada na prestação em questão. A mão-de-obra aplicada nunca ficou à disposição e, por mais relevante, sob o seu poder de comando.

Primeiro por ter sido realizadas contratações em regime de *pool* compartilhado que, como visto anteriormente, disponibilizava assentos no mesmo veículo para diversas tomadoras. Neste sentido poderia a mão-de-obra estar sob o poder de comando da recorrente? Ou estaria sob o comando das demais contratantes?

E mais. Os serviços contratados possuíam roteiros específicos e pre-estabelecidos, além de horários predeterminados. A recorrente não tinha a autoridade nem para alterar o roteiro preestabelecido e muito menos, de dar ordens à mão-de-obra alocada pela

contratada para prestar o serviço. Nunca teve a recorrente poder de comando. Ou será que poderia a mesma alterar o percurso previamente estabelecido no curso do transporte, afetando aos demais que compartilhavam dos serviços prestados?

Evidente que nunca houve cessão de mão-de-obra na forma da norma.

(...)

Ao final é requerida a reforma total da decisão de primeira instância, mediante julgamento pela improcedência total da Notificação de Lançamento em questão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

A recorrente foi intimada da decisão de primeira instância, por via postal, em 29/06/2012 (sexta-feira), conforme o Aviso de Recebimento de e.fl. 289. Tendo sido o recurso protocolizado em 30/07/2012, conforme carimbo apostado na página inicial (e.fl. 293), por servidor da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador/BA, considera-se tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Decadência - inoccorrência

Antes da análise propriamente do recurso, cumpre esclarecer que as decisões administrativas e judiciais que a recorrente trouxe ao recurso, salvo as exceções previstas em lei, são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho, sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

Suscita a recorrente o reconhecimento da decadência do direito de lançamento de parte do crédito tributário objeto da notificação.

Após o lançamento e o julgamento de piso, o Supremo Tribunal Federal (STF), em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, tendo sido editada a Súmula Vinculante STF de nº 8, nos seguintes termos: *“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”*

Ao ser declarada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, prevalecem as disposições contidas no CTN quanto ao prazo para a autoridade administrativa constituir/formalizar os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias.

Para a aplicação da contagem do prazo decadencial, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou seu entendimento no Recurso Especial nº 973.733, de 12/08/2009, julgado sob o regime dos recursos repetitivos (artigo 543C, do CPC e Resolução STJ 08/2008), posição esta adotada por este Conselho Administrativo Recursos Fiscais (CARF). Em tal julgado se deliberou que o prazo decadencial para a Administração Tributária lançar o crédito tributário é de cinco anos, contado: i) a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento e não houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, §4º do CTN); ou ii) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento (art. 173, I, CTN).

Na presente autuação, estamos diante de um lançamento por descumprimento de obrigação principal, dessa forma, há que se perquirir quanto à ocorrência, ou não, de pagamentos, para efeito de aplicação do prazo decadencial, conforme os comandos normativos suso referenciados. Para efeito de aplicação do disposto no art. 150, §4º do CTN, segundo entendimento sumular deste CARF, deve ser considerado pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte em cada competência, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa à rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Os fatos geradores do lançamento abrangem períodos de apuração das competências fevereiro/1999 a setembro/2003, conforme o “DSD - Discriminativo Sintético de Débitos” de e.fl. 35/40, e a ciência ocorreu em 30/07/2004. Caso sejam constatados pagamentos a decadência alcançaria os fatos geradores até a competência 06/1999 (inclusive), nos termos do §4º do art. 150 do CTN, do contrário, atraindo-se aplicação do inciso I do art. 173, também do mesmo código, deslocando-se a data de início do prazo de decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (01/01/2000), podendo assim, ocorrer lançamento até 31/12/2005.

Não constam dos autos quaisquer comprovantes de que teriam havido recolhimentos das contribuições objeto do presente lançamento, relativamente às competências 02/1999 a 06/1999, que justifiquem o reconhecimento de decadência do direito de lançamento referente a tal período, com destaque ainda pela ausência de qualquer recolhimento a título de retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991. Improcede, portanto, a afirmação de que não pairariam dúvidas quanto à aplicação do § 4, do art. 150, do CTN para efeito de contagem de prazo da decadência. Sem razão assim a recorrente quanto aos argumentos de decadência das competências anteriores a julho/1999.

Mérito

Alega a recorrente que o § 5º do art. 33, da Lei nº 8.212, de 1991, somente teria sido inserido no ordenamento jurídico em 2009, portanto, após os fatos geradores em questão. Conclui assim que tal norma, que afirma ser a regra legal de responsabilidade tributária imputável às tomadoras, não poderia retroagir aos fatos geradores objeto do presente lançamento em prejuízo à recorrente, sob pena de afronta à irretroatividade da lei. Complementa que: *“Ainda que verificado descumprimento do dever de reter, na forma que a legislação vigente à época dos fatos geradores, teria a recorrente descumprido mera obrigação acessória de reter. Tal descumprimento, como cediço, quando muito resultaria na aplicação de multa pelo seu descumprimento, não de responsabilização pelo recolhimento dos valores não retidos, como posteriormente aos fatos geradores em questão veio a legislação implicar”*.

Totalmente desarrazoado o entendimento da recorrente quanto ao momento da entrada no mundo jurídico do comando do 5º do art. 33, da Lei nº 8.212, de 1991.

A simples leitura do texto original de referida Lei (disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212orig.htm) deixa evidente o fato de que, o §5º do art. 33, da Lei nº 8.212/1991 consta do corpo normativo desde a sua sanção e publicação no Diário Oficial da União do dia 25 de julho de 1991, não havendo qualquer evidência da infundada afirmação de que tal dispositivo teria sido incluído em período posterior. Noutro giro, foi demonstrado nos fundamentos do julgamento de piso, que a obrigação de retenção é obrigação principal e independe de verificação prévia da existência de recolhimentos ou débitos lançados em desfavor da contratada, conforme expressamente previsto nos arts. 31 e § 5º do art. 33, ambos da Lei nº 8.212 de 1991. Confira-se:

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 § 5º do Art. 33. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.98).

(...)

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.

No mesmo sentido o § 5º do art. 216 do RPS:

Art. 216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais:

(...)

§ 5º O desconto da contribuição e da consignação legalmente determinado sempre se presumirá feito, oportuna e regularmente, pela empresa, pelo empregador doméstico, pelo adquirente, consignatário e cooperativa a isso obrigados, não lhes sendo lícito alegarem qualquer omissão para se eximirem do recolhimento, ficando os mesmos diretamente responsáveis pelas importâncias que deixarem de descontar ou tiverem descontado em desacordo com este Regulamento.

Conforme se verifica nos dispositivos acima reproduzidos, a retenção mediante desconto da contribuição, por determinação legal considera-se sempre, por presunção, realizada oportuna e regularmente, pela empresa tomadora do serviço, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixar de descontar ou tiver descontado em desacordo com a Lei e o Regulamento. Trata-se, portanto, de obrigação principal, devendo a tomadora figurar no polo passivo da obrigação principal, na condição de responsável, a teor do disposto no art. 12, inc. II do CTN. Caberia assim à autuada trazer aos autos eventuais comprovantes do regular recolhimento de tais contribuições, ônus do qual não se desincumbiu, não se justificando a alegação de que caberia à fiscalização verificar junto ao prestador eventual recolhimento das contribuições sociais a seu cargo.

No tocante à natureza jurídica da retenção de 11%, incidente sobre as notas fiscais ou faturas de prestação de serviços o STJ proferiu o seguinte entendimento, em acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do Código de Processo Civil (REsp 1036375 / SP, sendo relator o ministro Luiz Fux):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC, TRIBUTÁRIO, CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ART. 31, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9.711/98. NOVA SISTEMÁTICA DE ARRECADAÇÃO MAIS COMPLEXA, SEM AFETAÇÃO DAS BASES LEGAIS DA ENTIDADE TRIBUTÁRIA MATERIAL DA EXAÇÃO.

1. A retenção de contribuição previdenciária determinada pela Lei 9.711/98 não configura nova exação e sim técnica arrecadatória via substituição tributária, sem que, com isso, resulte aumento da carga tributária.
2. A Lei nº 9.711/98, que alterou o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, não criou nova contribuição sobre o faturamento, tampouco alterou a alíquota ou a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento.
3. A determinação do mencionado artigo configura apenas uma nova sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária, tornando as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela forma de substituição tributária. Nesse sentido, o procedimento a ser adotado não viola qualquer disposição legal.
4. Precedentes: REsp 884.936/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/08/2008, DJe 20/08/2008; AgRg no Ag 906.813/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2007, DJe 23/10/2008; AgRg no Ag 965.911/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/04/2008, DJe 21/05/2008; EDcl no REsp 806.226/RJ, Rel. MIN. CARLOS FERNANDO MATHIAS (JUIZ CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/2008, DJe 26/03/2008; AgRg no Ag 795.758/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2007, DJ 09/08/2007.
5. Recurso especial provido.

Também em decisão submetida ao regime do artigo 543C, do CPC (REsp 1131047/MA), sendo relator o ministro Teori Albino Zavascki), decidiu o STF no sentido de que a empresa contratante é responsável, com exclusividade, pelo recolhimento da contribuição previdenciária por ela retida do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, afastada, em relação ao montante retido, a responsabilidade supletiva da prestadora, cedente de mão-de-obra, conforme a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FORNECEDOR E TOMADOR DE MÃO-DE-OBRA. ART. 31 DA LEI 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI 9.711/98.

1. A partir da vigência do art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98, a empresa contratante é responsável, com exclusividade, pelo recolhimento da contribuição previdenciária por ela retida do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, afastada, em relação ao montante retido, a responsabilidade supletiva da empresa prestadora, cedente de mão-de-obra.
2. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, provido.

Quanto às alegações de que os serviços de transporte teriam sido prestados sob o regime denominado *pool*, não sendo assim prestados exclusivamente para a recorrente, uma vez que compartilhados com outras tomadoras, e de que não haveria cessão de mão de obra na contratação de tais serviços, entendo que tais argumentos foram plena e satisfatoriamente refutados no Acórdão recorrido, nos fundamentos da decisão, nos seguintes termos:

(...)

A empresa alega que as notas fiscais registradas nos levantamentos RCE, RDT (Nueva Transportes), RJC, RSE, RTS, RTL e RDT (Teles Transportes) referem-se a serviços de transporte prestados por meio de *pool*, não tendo sido prestados exclusivamente a TENACE, mas a diversos tomadores, de forma que, por estar razão, não restaria caracterizada a cessão de mão-de-obra.

A respeito da cessão de mão-de-obra, a legislação previdenciária assim dispunha:

Lei 8.212. de 1991

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com

o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

(...)

§ 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 20/11/98)**

RPS, aprovado pelo Decreto 3.048

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 § 52 do art. 216. (**Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98**)

Redação Anterior:

Art.219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra 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.

§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, 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, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

ORDEM DE SERVIÇO INSS/DAF Nº 203. DE 29 DE JANEIRO DE 1999 -POUPE 02/02/1999

(...)

2 - Entende-se por CESSÃO DE MAO-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 contratante, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

2.1 - Ocorre a colocação nas dependências de terceiros quando a empresa cedente, inclusive a empresa de trabalho temporário e a cooperativa de trabalho, aloca pessoal em dependências determinadas pela empresa contratante.

2.2 - Consideram-se serviços contínuos os habituais, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa contratante, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

ORDEM DE SERVIÇO INSS/DAF Nº 209. PE 20 PE MAIO DE 1999 -DOU DE 28/05/1999

1 - Entende-se por CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA, a colocação à disposição da contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação.

1.1 - Ocorre a colocação nas dependências de terceiros quando a empresa contratada aloca o segurado cedido em dependências determinadas pela empresa contratante, que não sejam pertencentes àquela ou a esta.

1.2 - Serviços contínuos são aqueles que se constituem em necessidade permanente do contratante, ligados ou não a sua atividade fim, independente de periodicidade.

INSTRUÇÃO NORMATIVA INSS/DC Nº 71 - DE 10 DE MAIO DE 2002 - POUPE
15/05/2002

Art. 100. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

§ 1º Colocação à disposição da contratante ocorre quando os trabalhadores são colocados à disposição, por empresa prestadora de serviços, para a execução dos serviços contratados.

§2º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, desde que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§ 3º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, de natureza repetitiva, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

Os dispositivos acima dispõem explicitamente que a caracterização da cessão de mão-de-obra independe da forma de contratação. Assim, o fato de os serviços de transporte terem sido prestados por sistema de pool não implica sua descaracterização como cessão de mão-de-obra, sendo infundadas as alegações da impugnante neste sentido.

Debruçando-se sobre o tema atinente à cessão de mão de obra, a Coordenação Geral de Tributação (Cosit) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) expediu a Solução de Consulta Cosit nº 75, de 14 de junho de 2021, que traz os seguintes fundamentos e conclusões:

SC Cosit nº 75, de 14 de junho de 2021

(...)

6. Antes de adentrar ao exame do mérito do pedido, convém transcrever o § 2º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/99, que enumera as atividades passíveis de incidência da retenção, como segue:

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 2003)

(...)

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

[...]

XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

[...]

§ 3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra.

(...)

7. Para que determinada atividade esteja sujeita à retenção dos 11%, é imprescindível que faça parte desse rol. Em caso afirmativo, o passo seguinte é saber se faz parte dos serviços sobre os quais há retenção somente quando prestados mediante cessão de mão-de-obra ou se a ela se sujeitam também quando prestados na forma de empreitada. Por

último, e quando for o caso, analisa-se a presença dos elementos que caracterizam a cessão de mão-de-obra.

8. Segundo a conceituação previdenciária, pode-se dizer que ocorre cessão de mão-de-obra quando a empresa contratada cede trabalhadores, colocando-os à disposição da empresa contratante, para realizar serviços contínuos, em suas dependências ou nas de terceiros. Três seriam, assim, os requisitos fundamentais para que a prestação de serviço seja considerada cessão de mão de obra:

a) os trabalhadores devem ser colocados à disposição da empresa contratante;

b) os serviços prestados devem ser contínuos;

c) a prestação de serviços deve se dar nas dependências da contratante ou nas de terceiros.

9. Pois bem, outrora interpretou-se que para a subsunção ao disposto no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, seria necessária a transferência, ao menos parcial, do poder de comando sobre a mão de obra cedida para o tomador do serviço, conforme assentado na Solução de Consulta Cosit nº 232, de 2017. Contudo, a partir da publicação da Solução de Consulta Interna nº 4, de 28 de maio de 2021, a interpretação indigitada foi superada. A exegese hodierna, circunstanciada na SCI aludida, assevera que para caracterização da cessão de mão de obra não é necessário que haja qualquer poder de direção ou supervisão do tomador do serviço sobre os trabalhadores que executam a tarefa contratada.

10. Isso porque a locução “à disposição” do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, deve ser ponderada com o resto da oração, “quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação”. Denota o elemento gramatical que estar à disposição, portanto, caracteriza-se pela disponibilização temporal da mão de obra, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação (trabalho temporário, empreitada de mão de obra, prestação de serviço a terceiros).

11. A interpretação equivocada de que “à disposição” pressupõe algum poder de comando sobre a mão de obra cedida por parte da contratante, decorre sobretudo de importação do conceito de cessão constante em dicionários jurídicos – como transferência de direitos. Então, um dos elementos da cessão de mão de obra seria a transferência de algum poder de comando/direção sobre essa mão de obra.

12. Porém, respeitado o sentido legal do instituto, argumenta a SCI: “não há espaço para a analogia com o conceito de “cessão” presente em dicionários jurídicos e segue-se o sentido literal de “à disposição”, que é o mesmo empregado pela legislação trabalhista e coerente com a lógica jurídica de exigir-se esteio doutrinário e legal eloquente e abundante para autorizar o hermeneuta a alterar o sentido literal da expressão”.

13. A propósito, a Lei nº 13.429, de 31 de março de 2017, que alterou a Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, regulamentando a terceirização, exige a formatação supracitada – ausência de direção da contratante – para a configuração dessa modalidade de cessão de mão de obra e, sem embargo, preceitua que se aplica o referido art. 31, da Lei nº 8.212, de 1991. Ou seja, a lei categoricamente reconhece a figura da cessão de mão de obra na prestação de serviço dirigido plenamente pela contratada, ratificando a pertinência da referida retenção mesmo que os trabalhadores cedidos atuem sob ordem apenas da executora do serviço, a quem caberia a supervisão e coordenação exclusiva da tarefa.

14. A Lei nº 13.429, de 2017, é expressa no sentido de que é a empresa prestadora do serviço quem dirige o trabalho realizado por seus trabalhadores. Continua a SCI:

(...)

15. Conclui-se que a transferência do poder de direção, seja parcial ou total, não é condição *sine qua non* para a satisfação do elemento da cessão de mão de obra “colocar à disposição”, muito embora a constatação de transferência de comando possa ser usada como elemento indicativo de sua ocorrência. O elemento “colocação de mão de obra à disposição” se dá pelo estado da mão de obra de permanecer disponível/exigível para o contratante, perfazendo-se, portanto, na situação do condutor de veículo que deve

cumprir itinerários de excursões em datas e horários estabelecidos, afinal, implementar essas condições contratuais denota que a contratada disponibilizou mão de obra à contratante para a execução do serviço, pois a contratante terá aquela mão de obra a sua disposição para honrar todo itinerário nas datas e nos horários requisitados.

16. Todavia, deve-se sublinhar que para fins da retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, a norma exige que o serviço tenha natureza contínua para o contratante, conforme definido na Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 115, § 2º, reproduzido a seguir:

(...)

17. Portanto, a consulente deve observar se há caráter contínuo da atividade para que haja a subsunção daquele serviço ao comando do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991. Com relação à continuidade dos serviços, verifica-se, pela conceituação normativa, que sua caracterização não guarda relação com a periodicidade contratual, mas, sim, com a necessidade da empresa contratante. Sob esse aspecto, a norma faz referência a uma necessidade “permanente”, que se revelaria pela sua repetição periódica ou sistemática.

18. Esse caráter (permanente) pode restar evidenciado pelo número de vezes que foi demandado o serviço, embora o critério mais adequado seja o da natureza dos serviços, tomando-se como referencial a empresa contratante. A necessidade permanente é aquela que não é eventual, e eventual é aquilo que ocorre de maneira fortuita, imprevisível.

19. À guisa de ilustração, em uma empresa em que as excursões de turismo compõem sua atividade empresarial, decerto, a contratação de ônibus com motorista para a prestação de serviço de excursão subsume-se ao conceito legal de cessão de mão de obra; por outro lado, não se aplica o referido art. 31 se a contratação for fortuita e sem relação com as necessidades permanentes da contratada.

20. Quanto à prestação dos serviços nas dependências da contratante ou nas de terceiros, essa caracterização não comporta dificuldade. Nessa medida, apenas quando os serviços forem prestados nas dependências da empresa prestadora dos serviços (contratado), resta afastada a cessão de mão de obra com fundamento na ausência desse requisito de conceituação, o que não é o caso em pauta, por motivos auto evidentes.

Conforme asseverado na solução de consulta acima parcialmente reproduzida, diferentemente do defendido pela recorrente, para a caracterização da cessão de mão de obra não é necessário que haja qualquer poder de direção ou supervisão do tomador do serviço sobre os trabalhadores que executam a tarefa contratada, extraíndo-se da exegese do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, que o estar à disposição se caracteriza pela disponibilização temporal da mão de obra, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. Dessa forma, a transferência do poder de direção, seja parcial ou total, não seria determinante para caracterização da colocação da mão de obra à disposição do tomador. Nesse sentido, oportuno repisar: *“O elemento “colocação de mão de obra à disposição” se dá pelo estado da mão de obra de permanecer disponível/exigível para o contratante, perfazendo-se, portanto, na situação do condutor de veículo que deve cumprir itinerários de excursões em datas e horários estabelecidos, afinal, implementar essas condições contratuais denota que a contratada disponibilizou mão de obra à contratante para a execução do serviço, pois a contratante terá aquela mão de obra a sua disposição para honrar todo itinerário nas datas e nos horários requisitados.”*

Ainda concernente à alegação de que não existiria a cessão de mão de obra pelo fato de tratar-se de contrato na modalidade *pool*, não sendo assim os serviços prestados exclusivamente para a recorrente, uma vez que compartilhados com outras tomadoras, cabe ressaltar que tal assertiva não tem o condão, por si só, de afastar a “colocação do trabalhador à disposição do tomador”. O contrato da prestadora é de trato contínuo e, no período em que o transporte é realizado, não poderá a empresa contratada contar, para outros serviços, com o motorista e demais funcionários necessários ao seu cumprimento, mesmo que haja

compartilhamento de assentos com outras tomadoras. O dispositivo normativo, ao definir a “colocação à disposição da empresa contratante”, não exige que o trabalhador fique exclusivamente por conta da empresa tomadora. Basta que o trabalhador seja colocado à disposição da empresa tomadora dos serviços durante o horário contratado, pouco importando o que esse trabalhador venha a fazer nos demais horários e tampouco se tal disponibilização seja realizada de forma compartilhada.

Verifica-se assim, que o lançamento foi efetuado com total observância do disposto na legislação tributária, sendo descritas com clareza a irregularidade apurada e o enquadramento legal da infração. Sendo a atividade administrativa do lançamento vinculada e obrigatória, uma vez detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, cabe à autoridade tributária proceder ao lançamento, com os devidos acréscimos legais, conforme previsão normativa, uma vez presente a hipótese caracterizadora de sua cobrança.

Baseado em todo o exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos