



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.007909/2009-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.983 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de novembro de 2021
Recorrente SOCIEDADE DE ABAST DE AGUA E SANEAM. SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/01/2007

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DO TOMADOR DE SERVIÇOS PELA RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR DA NOTA FISCAL OU DA FATURA.

O art. 31 da Lei nº 8.212/1991 impõe ao tomador de serviços a obrigação exclusiva de reter e recolher o valor correspondente a 11% sobre o montante pago ao cedente da mão de obra.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO.

O instituto da retenção de que trata o art. 31 da lei nº 8.212/91, na redação dada pela lei nº 9.711/98, configura-se como hipótese legal de substituição tributária, na qual a empresa contratante assume o papel do responsável tributário pela arrecadação e recolhimento antecipados do tributo em nome da empresa prestadora - a contribuinte de fato -, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou que tenha arrecadado em desacordo com a lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Samis Antonio de Queiroz e Ronnie Soares Anderson (Presidente.)

Relatório

Trata-se de recurso interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (DRJ/CPS), que manteve lançamento de crédito tributário relativo à não retenção, pela recorrente, da parcela correspondente a 11% (onze por cento) do valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços em função da contratação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, sujeitos a tal retenção, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

O Relatório Fiscal do Auto de Infração está às fls. 53 e seguintes. Conforme relatado pelo julgador de piso (fls. 164/165), a contribuinte não questiona que os serviços estariam sujeitos à retenção, tanto que parte das contribuições, em alguns casos, foram retidas, e lançadas apenas as diferenças apuradas em procedimento fiscal, e, em outros casos, o lançamento fiscal se deu em relação a contribuições não retidas de prestadores de serviços em virtude de cessação dos efeitos de medida liminar em mandado de segurança que vedavam a aplicação do instituto de retenção pela contratante.

A contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, alegando, em síntese:

- a multa lançada por descumprimento de obrigação acessória é injusta, excessiva, desproporcional, não razoável e, portanto, inaceitável, caracterizando intromissão indevida da administração na esfera patrimonial da empresa, adquirindo nítida feição de confisco tributário, em violação ao disposto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal. Cita jurisprudência sobre a necessidade de a aplicação da multa ser regida pelos critérios de proporcionalidade e de razoabilidade;

- não houve prejuízo ou dano para o Fisco proveniente da conduta da postulante consistente em não efetuar a retenção; a exigência consiste em enriquecimento sem causa do Estado, o que configura violação ao princípio da moralidade, previsto no art. 37 da Constituição Federal;

- a responsabilização direta da empresa contratante dos serviços pelo pagamento do tributo não retido não tem amparo no art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), que só permite a responsabilização pessoal de terceiro quanto a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatutos, o que não é o caso (cita doutrina), de forma que a expressão "diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo", prevista no § 5º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, só pode ser interpretada como sendo norma fixadora de responsabilidade do tomador pelo recolhimento da exata importância devida, mas eventualmente não paga pelo contribuinte de fato. Tal conclusão se impõe, pois, caso contrário, estar-se-ia tentando validar, de maneira equivocada e ilegal a imposição da norma de retenção como regra matriz de um tributo novo, incidente sobre a folha de remuneração, e não uma antecipação da contribuição previdenciária devida pelo prestador;

- eventual autuação da empresa contratante, nos moldes do auto de infração lavrado contra a impugnante, deveria ser precedida da cabal demonstração e da inquestionável comprovação, pelo Fisco, de que as empresas contratadas são efetivamente devedoras da contribuição previdenciária eventualmente não retida;

- a impugnante exige, para habilitação das empresas e dos profissionais que desejam ser contratados para fornecimento de mercadorias ou para prestação de serviços, comprovação de sua saúde fiscal e previdenciária, nos termos das disposições do art. 27 da Lei

nº 8.666, de 1993, o que pode ser constatado pela documentação anexada à impugnação, de forma que se mostra totalmente descabida a imputação de responsabilidade solidária, diante da demonstração de que não há nenhuma falta de recolhimento previdenciário por parte dos prestadores de serviços com relação aos quais não teria sido efetuada a retenção;

- a aplicação da taxa Selic é ilegal e inconstitucional.

A DRJ/CPS julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário lançado. A decisão restou assim ementada (fl. 2.541):

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE
CONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, pois tal competência é exclusiva dos órgãos do Poder Judiciário.

SERVIÇOS PRESTADOS. RETENÇÃO DE 11%. OBRIGAÇÃO DA
CONTRATANTE.

Incumbe à empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra a retenção e o recolhimento da importância correspondente a onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pela empresa cedente.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de piso em 22/12/2009 (fl. 2551), a contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 21/1/2010 (fls. 2253 e seguintes), por meio do qual, inicialmente registra que o julgador de piso teria reconhecido a decadência de parte das exigências, mas que não há dúvidas de que o lançamento por descumprimento de obrigação acessória contra a recorrente em contexto de inexistência de dolo, fraude ou simulação é inaceitável, passando a devolver à apreciação deste Colegiado as teses já submetidas à apreciação do julgamento de primeira instância, acrescentando que os argumentos jurídicos apresentados na impugnação não teriam sido suficientemente analisados, *“no sentido de que não caberia a exigência das contribuições previdenciárias lançadas pela fiscalização tributária emitente do auto de infração gerreado, sob pena de enriquecimento sem causa por parte do estado, haja vista ter a recorrente demonstrado que as prestadoras dos serviços tomados pela peticionante efetivamente certificaram, a época dos fatos geradores consignados na NFLD combatida, sua regularidade fiscal e o recolhimento das contribuições devidas naqueles períodos de apuração”*.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Conforme relatado, a empresa foi autuada por ter contratado serviço a ser executado mediante cessão de mão de obra sujeita à retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto dos serviços contidos em notas fiscais, fatura ou recibo, conforme determina o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991:

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.

§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. (grifei)

Inicialmente registro que a contribuinte afirma ter o julgador de piso reconhecido a decadência de parte das contribuições lançadas. Entretanto, não houve tal reconhecimento, o que pode ser constatado pela leitura da decisão recorrida (fls. 2541 a 2548).

Analisando a matéria, que nem mesmo foi alegada quando da impugnação, noto não haver competências decadentes no lançamento. A ciência do lançamento se deu em 1º/7/2009, conforme notícia a própria recorrente (fls. 67). Dessa forma, mesmo que se considerasse a contagem do prazo decadencial pelo art. 150, § 4º do CTN (prazo mais exíguo para se efetuar o lançamento), considerando a competência mais antiga do lançamento (07/2004) não há que se falar em decadência, eis que o lançamento desta competência poderia ocorrer até 31/7/2009, se considerarmos tal regra (5 anos contados da ocorrência do fato gerador).

Registro ainda que a contribuinte não se insurge quanto ao fato de que as contribuições lançadas estavam de fato sujeitas à retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, e nem mesmo quanto aos valores apurados. Conforme relatado pelo julgador de piso,

No Relatório Fiscal de fls. 23/26, a autuante relata que no início do procedimento fiscal foram identificados, por meio da análise da escrituração contábil, dos contratos e das notas fiscais e faturas, os serviços sujeitos à retenção de onze por cento destinada à Seguridade Social. Com isso, a auditora fiscal apurou que a contribuinte não havia efetuado a retenção que era devida em relação aos serviços prestados por três empresas (Cravestak Construções Comércio Ltda., Elfon Comércio e Serviços Ltda. e Sanisa Higienização e Sanitização S.C. Ltda.).

Relativamente às demais prestadoras de serviços, a auditora fiscal verificou que parte da contribuição havia sido retida, o que significava consenso quanto ao enquadramento do serviço no rol de incidências. Entretanto, na análise dos serviços prestados por essas empresas, foram constatadas divergências em relação às deduções das bases de contribuições, resultando em apuração de diferenças no valor devido, que também foram, então, objeto de lançamento fiscal no presente auto de infração.

Assim, toda a tese recursal paira sobre questões de constitucionalidade ou mesmo de responsabilidade tributária, conforme se verá.

Quanto às alegações de que o lançamento constitui-se em ofensa a princípios constitucionais, acrescento aos bem lançados fundamentos já apresentados pelo julgador de piso que tais alegações esbarram em verbete sumular editado por este Conselho, de observância obrigatória por todos que aqui atuam, ou seja:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Registro também que a alegação de que as questões apresentadas na impugnação não teriam sido suficientemente analisadas não merece prosperar. Basta ler os termos da

impugnação e o voto condutor do Acórdão recorrido para ver que todas as teses de defesa apresentadas foram devidamente enfrentadas pelo julgador *a quo*.

Particularmente quanto à principal tese de defesa apresentada, qual seja a alegação de enriquecimento ilícito do Estado em função da cobrança dos valores não retidos, uma vez que tais valores teriam sido recolhidos pelas empresas contratadas, tanto que são apresentadas certidões de regularidade fiscal, tal questão foi sim enfrentada no voto condutor do acórdão recorrido, que assim se posicionou:

O cerne da impugnação da autuada é seu argumento de que não houve prejuízos ao Fisco e de que a legitimidade da exigência fiscal estaria condicionada à prova da existência da dívida por parte das empresas prestadoras dos serviços, uma vez que, sem débito, não haveria obrigação e tampouco responsabilidade...

Nesse ponto, há um evidente equívoco no entendimento da impugnante, posto que a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento de que cuida o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, é exclusiva da empresa contratante de serviços e incondicionada à situação fiscal da pessoa jurídica cedente da mão-de-obra. Vejamos o dispositivo:

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, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, a importância retida até o dia 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, observado o disposto no § 52 do art. 33. (destaque acrescido)

Não se vislumbra na referida lei, nem no seu regulamento, aprovado pelo Decreto no 3.048, de 1999, nem nas normas complementares editadas pelos órgãos competentes da previdência social ou da RFB, regra alguma no sentido de que a empresa prestadora dos serviços responde solidariamente com a contratante pelo adimplemento da obrigação em comento ou que a responsabilidade desta última fica condicionada a que a primeira não possua dívida relacionada com tal obrigação, razão pela qual despidendo qualquer exame dos documentos juntados aos autos pela impugnante para comprovar a "saúde fiscal" de suas contratadas.

Em verdade, repita-se, apenas a empresa contratante é responsável pela retenção dos onze por cento sobre o valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, e pelo consequente repasse da importância retida à previdência social. Isso, inclusive, resulta na impossibilidade de haver cobrança em duplicidade, como aventado pela defesa, pois a empresa cedente da mão-de-obra, exatamente porque não detém a qualidade de responsável, não procederá ao recolhimento determinado no dispositivo legal reproduzido algumas linhas acima.

Duplicidade haveria, sim, caso a tomadora dos serviços efetuasse o recolhimento a que está obrigada e, ao mesmo tempo, a empresa cedente da mão-de-obra não realizasse a compensação prevista no § 1º daquele art. 31, assim redigido:

§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.

Mas, mesmo em tal hipótese, indevido seria o recolhimento efetuado pela empresa mencionada nesse § 1º, na medida da compensação a que fazia jus, e não o realizado pela contratante, pois este é devido independentemente da observância da norma ora enfocada.

Desse modo, diante da possibilidade de a empresa prestadora de serviços pedir restituição do valor que eventualmente tenha deixado de compensar, não há que se falar em violação ao princípio da moralidade ou em enriquecimento sem causa.

Ademais, diferente do que alega a contribuinte, a previsão legal contida no art. 31 constitui-se em hipótese de substituição tributária, entendimento já sedimentado pelo STF (Tema 302), que se posicionou no seguinte sentido:

É constitucional a substituição tributária prevista no art. 31 da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.711/98, que determinou a retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço. (RE 603191)

Conforme art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, a retenção dos 11% pelo tomador do serviço executado mediante mão de obra ou empreitada, quando de seu pagamento, exclui a responsabilidade do prestador pelo recolhimento da contribuição previdenciária até o montante onde se compensarem, passando o tomador a ser o único responsável pelo recolhimento do valor retido. Tanto que lei disciplina no § 5º do art. 33 que o desconto da 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 com o disposto na Lei.

Dessa forma, a recorrente está, por força de lei, obrigada a realizar a retenção discutida e efetuar o recolhimento do valor retido em nome do cedente da mão de obra, ficando, em razão disso, diretamente responsável pela importância. Esse entendimento já se encontra sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça, em julgamento na sistemática de recursos repetitivos. Vejamos

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. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (REsp 1131047/MA, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, DJe 02/12/2010)

Também sobre a alegação de que ao convalidar o lançamento estar-se-ia tentando validar, de maneira equivocada e ilegal, a imposição da norma de retenção como regra matriz de um tributo novo, incidente sobre a folha de remuneração, e não uma antecipação da contribuição previdenciária devida pelo prestador, o Superior Tribunal de Justiça, no Tema 80 (REsp 1036375/SP) já sedimentou o entendimento de que:

A retenção de 11% (onze por cento) a título de contribuição previdenciária, na forma do art. 31 da Lei n. 8.212/91, não configura nova modalidade de tributo, mas tão-somente alteração na sua forma de recolhimento, não havendo nenhuma ilegalidade nessa nova sistemática de arrecadação. (REsp 1036375/SP)

No recurso a contribuinte insiste na tese de que a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória aplicada seria confiscatória, desproporcional e irrazoável. Pelo que se denota, entende a recorrente que o valor lançado seria uma penalidade pela não retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, interpretação equivocada conforme apontou o julgador de piso:

Com relação às alegações de confisco, falta de proporcionalidade ou de razoabilidade, é preciso de início esclarecer que aqui não se trata, como parece crer a impugnante, de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória. De fato, aqui se trata da constituição do crédito tributário não retido e não recolhido pela autuada (R\$

3.509.208,86), acrescido de multa de mora (R\$ 421.105,05) e juros de mora (R\$ 1.403.321,75). Somente por essa razão já se revelam improcedentes as alegações nesse sentido.

A retenção de 11% não é mero dever instrumental, como quer fazer crer a recorrente, mas sim responsabilidade exclusiva da empresa contratante dos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada. Caso esta não efetue a retenção ou a proceda em montante menor que o devido, assumirá o ônus pelo valor não retido.

Também o fato de as empresas contratadas terem apresentado CND quando de sua contratação em nada altera o resultado deste julgamento, já que a obrigação de retenção por parte da contratante de efetuar a retenção, conforme determina a Lei nº 8.212, de 1991, independe da situação fiscal da contratada. Nos termos da lei, a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deve reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dez do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, uma vez que, nos termos do § 5º do art. 33 da mesma lei, *“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”*; a obrigação de recolher o valor retido é da empresa contratante, cabendo à empresa prestadora dos serviços, de acordo com o § 1º do citado artigo 31, compensar o referido valor quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço, não havendo porque se falar que o Erário irá receber mais de uma vez pelo mesmo fato gerador e tampouco que se trata de enriquecimento ilícito, pois a empresa cedente da mão-de-obra, exatamente porque não detém a qualidade de responsável, não procederá ao recolhimento.

Quanto à cobrança de juros pela taxa Selic, conforme anotou o julgador de piso,

...sua utilização como juros de mora incidentes sobre as contribuições previdenciárias recolhidas em atraso decorre do cumprimento do disposto no art. 34 da Lei nº 8.212, de 1991:...

Art. 34 - As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável.

Dessa forma, o questionamento da contribuinte se volta, aqui também, contra a constitucionalidade da legislação que fundamentou a lavratura do auto de infração, o que, como já visto, não pode ser apreciado por esta Turma de Julgamento.

Ademais, acrescento que este Conselho já tem posicionamento sedimentado sobre a matéria, com edição do seguinte verbete sumular:

Súmula CARE nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Conclusão

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva