



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10830.009874/2007-98  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2201-008.663 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 07 de abril de 2021  
**Recorrente** TERRAS DO BARAO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES IMOBILIARIAS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2002 a 30/10/2005

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

A empresa tomadora de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra é obrigada a reter e recolher, em nome da contratada, 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, a teor do art. 31 da Lei 8.212/91, na redação da Lei nº 9.711/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Savio Salomão de Almeida Nóbrega, Debora Fofano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra decisão da DRJ, que julgou o lançamento procedente em parte.

Reproduzo o relatório da decisão de primeira, por bem sintetizar os fatos:

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada, que, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 16/25, refere-se às contribuições sociais previstas no art. 31 da Lei n.º 8.212/91, correspondente ao período de 01/2002 a 06/2007, apurado com base na remuneração da mão-de-obra contida em nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços de sub-empregados, conforme normas legais em vigor durante as competências do lançamento, relativos às obras matrícula CEI n.º 50.016.98307-77 (Residencial Jd. dos Manacás), n.º 50.008.82729-75 (Residencial Jd. Paineiras) e n.º 43.830.04833-70 (Residencial Terras do Barão). O valor do débito corresponde a 11% do valor do serviço das notas fiscais/faturas, conforme planilhas anexas ao relatório (fls. 389/408), descontados os valores já recolhidos pelas tomadoras de serviços em GPS código 2631, nos CNPJ dos respectivos sub-empregados. O lançamento baseou-se na escrita contábil, Livros Diários e Razão. O crédito apurado totalizou R\$ 243.675,05 (Duzentos e quarenta e três mil, seiscentos e setenta e cinco reais, e cinco centavos), e foi consolidado em 09/11/2007.

O contribuinte contestou o lançamento através do instrumento de fls. 411/433, descrevendo sucintamente a tempestividade da defesa, requerendo o cancelamento da NFLD, e alegando em síntese o seguinte:

Preliminarmente destaca que a NFLD foi lavrada em 12/11/07, após o decurso do prazo de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores ocorridos no período de 03 a 10/2002. Conforme jurisprudência citada, o art. 45 da Lei n.º 8.212/91 não é aplicável ao caso pois ao tratar do prazo de decadência fere as regras do CTN, sendo incontroverso portanto que o prazo para a constituição do crédito tributário em questão é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, por se tratar de tributos sujeitos a lançamento por homologação. Desta forma a impugnante está exonerada do recolhimentos dos débitos relativos ao período de 03/2002 a 10/2002.

Argumenta ainda que foram incluídas como co-responsáveis pelos valores supostamente devidos pela impugnante pessoas físicas, embora o mero fato de integrarem seu quadro societário não constitua fundamento suficiente para sua caracterização como co-responsáveis da “suposta” infração, não havendo embasamento legal que permita à administração relacionar terceiros a débitos tributários de outrem, conforme jurisprudência citada. Para se pretender que em execução fiscal os supostos “co-responsáveis” sejam incluídos no pólo passivo é necessário nessa fase administrativa o respeito aos princípios da ampla *defesa* e devido processo legal, sob pena de nulidade. Apenas após a constatação de eventual dolo, excesso de poderes ou infração à lei pode a administração incluí-las no pólo passivo da lide administrativa. A simples falta de recolhimento de tributo não representa ato violador da lei ou contrato social. Assim, não foi comprovado pela fiscalização o requisito a justificar a inclusão dos sócios no pólo passivo, razão pela qual eles não são partes legítimas para figurar na NFLD, sob pena de ofensa aos arts. 134 e 135 do CTN.

No mérito argumenta que a impugnante contratou para a realização dos serviços de construção civil diversas empresas construtoras e empregadas, sendo que todos os serviços foram realizados sob o regime de empreitada parcial, e que a impugnante passou a proceder às retenções das contribuições previdenciárias exatamente como informado por seus fornecedores nas notas fiscais recebidas, tendo plena convicção de que todos os valores supostamente devidos foram devidamente recolhidos. Entretanto, de acordo com a auditora fiscal em algumas situações a impugnante procedeu à retenção dos 11% tendo como base de cálculo um valor menor do que o estipulado pela legislação.

Ainda que se admita tal possibilidade a retenção nada mais é que uma antecipação da contribuição das empresas que prestam serviço, sendo que ao final do mês a empresa que sofreu a retenção apura a contribuição devida e compensa o valor retido efetuando o pagamento da diferença desses valores. Assim, mesmo que a impugnante tenha efetuado a retenção tomando por base um valor supostamente inferior ao disposto na legislação, o fisco não sofreu nenhum prejuízo, uma vez que as empresas contratadas efetuaram o recolhimento das contribuições corretamente.

Se a retenção é uma obrigação acessória, a suposta falta desse procedimento pela impugnante ensejaria apenas a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, jamais a cobrança de contribuição previdenciária devidamente paga pela empresa prestadora de serviço. Tanto é assim que a impugnante não se opôs aos Autos de Infração que consistem nas situações em que deixou de efetuar a retenção dos 11% ao INSS, quitando esses valores. Porém não concorda com a exigência feita sobre o valor principal das contribuições.

A título ilustrativo a impugnante efetua um quadro das empresas prestadoras de serviço por ela contratadas para demonstrar o correto pagamento das contribuições previdenciárias. E argumenta que, desta forma, o INSS não sofreu qualquer prejuízo por suposta falta de recolhimento das contribuições, citando doutrina e jurisprudência para corroborar suas alegações. Assim, conclui que não existem valores em aberto, não havendo que se falar em responsabilidade solidária para exigência de contribuição previdenciária da impugnante.

Para que não parem dúvidas sobre a matéria, requer a baixa dos autos em diligência em resposta aos seguintes quesitos:

Se foram analisadas as folhas de pagamento, guias da previdência social, balancetes contábeis e demais documentos das empresas prestadoras contratadas pela impugnante, a fim de verificar o efetivo recolhimento da contribuição previdenciária devida;

se foi solicitada CND das empresas contratadas pela impugnante de modo a verificar se existe contribuição previdenciária em atraso;

se consta em nome das empresas prestadoras de serviço adesão a parcelamentos especiais.

Cita decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS em casos idênticos em que se reconheceu a necessidade de verificação antes do julgamento de processos, de pagamentos ou lançamentos efetuados em relação às prestadoras de serviços para evitar a caracterização de *bis in idem*. Assim, a autoridade fiscal deverá esclarecer se houve fiscalização total na empresa prestadora que englobe o período do presente lançamento, se consta em nome da prestadora adesão a parcelamentos especiais (Refis e Paes), e se há registro de CND de baixa emitida em favor da prestadora de serviços.

Requer, enfim, a exclusão das pessoas físicas arroladas como co-responsáveis do pólo passivo da NFLD, a realização de diligência junto às prestadoras, o cancelamento total do lançamento, com arquivamento do processo, e, em sendo mantida a autuação, a exclusão da taxa Selic do débito. Junta ao processo, às fls. 435/500, o seguinte: cópias de documentos da empresa (procuração e contratos sociais), da NFLD, GPS com pagamento dos processos Debcad 37.115.125-2 e 37.115.126-0, demonstrativos de compensação/retenção, GPS/fatura, resumos de folhas de pagamento, arquivos Sefip das empresas Inv. Campinas Ltda., Construtora Amaralina Ltda., Inv. Campinas Com. Pav. Construtora Ltda., e Esmael Macedo Construções Ltda., Acórdão nº 232/2006, da 4ª CaJ do Conselho de Recursos da Previdência Social.

Após a análise do processo, ele foi enviado em diligência à fiscalização para emissão de Relatório Fiscal Complementar e manifestação sobre as guias de recolhimento apresentadas pela empresa como exposto na Resolução emitida. A fiscalização em cumprimento ao solicitado emitiu Informação Fiscal, anexada às fls. 534/535.

O contribuinte apresentou nova impugnação resumindo a diligência efetuada, e alegando, em síntese, o seguinte:

Inicialmente ressalta que não se está diante de contrato de empreitada global, e que os serviços foram realizados sob o regime de empreitada parcial. Descreve que de acordo com o que apurou a fiscalização, em algumas situações a impugnante procedeu à retenção tendo como base de cálculo um valor menor do que o estipulado pela legislação, e repete os mesmos argumentos apresentados na sua peça inicial discordando da cobrança da retenção na impugnante e destacando a ocorrência da decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN, dos fatos geradores ocorridos no período de 03/02 a 10/02, consoante a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal - STF, tendo

em vista ter ocorrido o pagamento pelas empresas prestadoras de serviços de construção civil, seja pela compensação ou pelo pagamento da GPS. E ainda argumentando, caso se considere que as retenções tiveram como base de cálculo um valor menor do que o estipulado pela legislação, ainda assim deverá ser observado o disposto no mencionado art. 150, § 4º, por tais retenções configurarem “pagamento parcial”. Requer enfim o cancelamento da NFLD.

A decisão de primeira instância restou ementada nos termos seguintes:

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA.  
REPRESENTANTES LEGAIS. RETENÇÃO. OBRIGAÇÃO LEGAL DO  
RECOLHIMENTO PELA EMPRESA TOMADORA DE SERVIÇOS.**

Diante do reconhecimento da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91 expresso na Súmula n.º 8 do STF, aplica-se o prazo decadencial quinquenal do Código Tributário Nacional.

Os anexos Repleg - Relatório de Representantes Legais e Vínculos - Relação de Vínculos apenas descrevem os representantes legais da empresa com sua qualificação e período de atuação, com base nos seus contratos ou estatutos, como subsídio à Procuradoria.

É obrigação legal da empresa tomadora a retenção de 11% sobre a nota fiscal/fatura emitida pela prestadora em razão de serviço com cessão de mão-de-obra ou por empreitada, e o recolhimento deste valor.

Intimado da referida decisão em 29/04/2010 (fl.581), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 24/05/2010 (fls.582/596), alegando, em síntese, que:

- A DRJ cancelou a exigência correspondente ao período de 05/2002 a 10/2002 pelo reconhecimento da decadência. Contudo, deixou de considerar decadente a competência 03/2002, pelo entendimento de que para esse mês não houve antecipação do pagamento, atraindo a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, I, do CTN. Entretanto, ressalta que houve sim o recolhimento da contribuição, conforme comprova a GFIP da competência 03/2002, tanto da contribuinte quanto das empresas que lhe prestaram serviços.

- Não há responsabilidade solidária entre a empresa tomadora de serviços e a prestadora de serviços na sistemática da substituição tributária (Retenção de 11%).

- Reforça a recorrente que seria papel do fisco verificar junto à empresa prestadora a documentação contábil, bem como as declarações de informações à Previdência Social (GFIP), a fim de identificar a regularidade no recolhimento das contribuições previdenciárias devidas.

- Ad argumentandum, ainda que a recorrente tenha efetuado a retenção tomando como base de cálculo valor inferior ao disposto na legislação, o Fisco Previdenciário não sofreu qualquer prejuízo pela eventual falta de retenção, uma vez que as empresas contratadas pela recorrente efetuaram o recolhimento das contribuições corretamente.

- A recorrente entende que toda a argumentação apresentada no presente Recurso Voluntário é suficiente para demonstrar a necessidade de cancelamento integral da autuação, ora combatida que erroneamente foi mantida pela DRJ. Contudo, para que não parem quaisquer dúvidas acerca da matéria, a recorrente, requer, desde já, a baixa dos autos em diligência.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, Relator

### **Admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

### **Da Decadência**

A decisão de piso já reconheceu a decadência parcial do presente crédito tributário nas competências de 05/2002 a 10/2002. A recorrente se insurge especificamente em relação à competência 03/2002, argumentando que houve recolhimento antecipado para a referida competência, reportando-se a GFIP carreada aos autos. Todavia, deve ser ressaltado que a GFIP é documento declaratório e constitui confissão de dívida, mas não se presta para comprovar o recolhimento do tributo.

Assim sendo, ausente a prova de antecipação de pagamento na competência 03/2002, correta a decisão que aplicou a contagem do prazo decadencial estabelecida no art. 173, I, do CTN e afastou a ocorrência da decadência para a mencionada competência.

### **Do Pedido de Diligência**

De acordo com o art. 18 do Decreto nº 70.235/1972: a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

No caso dos autos, a própria recorrente reconhece que o processo está devidamente instruído, requerendo alternativamente que o processo seja baixado em diligência para que não pare dúvida quanto aos seus argumentos.

Assim, entendo que o pedido de diligência é despiciendo, devendo ser, de pronto, indeferido.

### **No Mérito**

### **Da Retenção de 11% sobre a Nota Fiscal ou Fatura na Empreitada Parcial**

O crédito tributário lançado refere-se ao descumprimento de obrigação principal, mais precisamente as contribuições previdenciárias, atinentes à retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto dos serviços realizados mediante cessão de mão de obra, constantes de nota fiscal, fatura ou recibo, previstos no art. 31, da Lei n.º 8.212/91, para a competências de 03/2002 a 10/2005.

Em se tratando de contratação de serviços mediante cessão de mão de obra ou empreitada parcial é clara a legislação vigente à época, acerca da responsabilidade do contratante em reter 11% do valor da nota fiscal, recolhendo o fruto da retenção no CNPJ da empresa contratada.

O instituto da retenção está previsto no art. 31 da Lei n.º 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n.º 9.711/1998, nos seguintes termos:

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 MP n.º 1.66315, de 22/10/98 e convertida no art. 23 da Lei n.º 9.711, de 20/11/98). Vigência a partir de 01/02/99, conforme o art. 29 da Lei n.º 9.711/98

Cumprir registrar que o presente lançamento não se refere à responsabilidade solidária e sim ao dever de retenção de 11% que o sujeito passivo deveria ter efetuado em razão da contratação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, conforme legislação encimada.

Pelas informações trazidas no relatório fiscal, foram efetuados os destaques nas notas, entretanto o recolhimento foi efetuado tendo por base valor inferior bruto das notas fiscais, sendo lançado crédito tributário em relação a respectiva diferença.

No entanto, a recorrente deveria ter retido o valor de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura, observados os limites de deduções e recolher a importância até o dia dois do mês subsequente à emissão da respectiva nota fiscal/fatura.

De acordo com o previsto no art. 33, § 5º da Lei n.º 8.212/1991, o desconto sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa, sendo a responsabilidade direta de quem tinha o dever de realizá-lo.

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 caso da retenção de 11% não há que se falar em solidariedade, tampouco em benefício de ordem, pois o comando legal impõe a responsabilidade à tomadora de serviços, assim como o fez em relação ao desconto dos segurados empregados. Essa é uma presunção legal absoluta que milita em favor da fiscalização previdenciária.

O tema em questão já foi objeto de inúmeras controvérsias judiciais, já tendo o Supremo Tribunal Federal em duas oportunidades infirmado a constitucionalidade da retenção de 11%. Vejamos o que constou no Informativo n.º 368 do STF acerca do tema:

**Contribuição Previdenciária e Retenção sobre Nota Fiscal ou Fatura de Prestação de Serviços - 2**

O Tribunal, por maioria, negou provimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão da 3ª Turma do TRF da já Região que decidira pela legitimidade da retenção, pela empresa contratante de serviços executados mediante mão-de-obra, de JJ% sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, para fins de contribuição previdenciária, nos termos previstos no art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98 - v. Informativo 355. Entendeu-se que a alteração introduzida pela Lei 9.711/98 não implicou criação de nova contribuição ou contribuição decorrente de outras fontes com ofensa ao art. 195, §4º, da CF, porquanto apenas objetivou simplificar a arrecadação do tributo e facilitar a fiscalização no seu recolhimento, não ocorrendo, por conseguinte, violação à regra da competência residual da União (CF, art. 154, I). Salientou-se ser improcedente a assertiva de que o fato gerador estaria ocorrendo posteriormente ao recolhimento, uma vez que o sujeito passivo estaria obrigado a reter 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia 2 do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observadas as disposições inscritas nos parágrafos no art. 31 e no §5º do art. 33 da Lei 8.212/91. Afirmou-se que a CF autoriza a lei a atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (CF, art. 150, §7º), sendo que o CTN ainda prescreve em seu art. 128 que "sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação". Concluiu-se, afastando a tese de que a mencionada retenção constituiria empréstimo compulsório (CF, art. 148), que os valores retidos em montante superior ao devido pela empresa contratada deverão ser restituídos nos termos do art. 31, §2º, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.711/98, razão por que também não estaria havendo utilização do tributo com efeito de confisco (CF, art. 150, IV). Vencido o Min. Marco Aurélio que dava provimento ao recurso por considerar que a legislação ordinária acabou por aditar a CF, introduzindo, em termos de adiantamento, uma nova base de incidência da contribuição social, ou seja, o valor da nota fiscal relativa à prestação de serviço, a qual abrangeria outros fatores estranhos à folha de salários, inclusive o lucro. Leia o inteiro teor do voto do relator na seção de Transcrições deste Informativo. RE 393946/MG, rel. Min. Carlos Velloso, 3.11.2004. (RE- 393946)

Mais recentemente, nos autos do RE n.º 603.191/MT, com repercussão geral reconhecida, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, o Pleno do Tribunal ratificou o entendimento pela constitucionalidade da retenção em discussão. O julgado restou assim ementado:

**"DIREITO TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DE 11% ART. 31 DA LEI 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI 9.711/98. CONSTITUCIONALIDADE.**

Na substituição tributária, sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte.

A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar

respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes.

Não há qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que não lhes atribua caráter absoluto.

A retenção e recolhimento de 11% sobre o valor da nota fiscal é feita por conta do montante devido, não descaracterizando a contribuição sobre a folha de salários na medida em que a antecipação é em seguida compensada pelo contribuinte com os valores por ele apurados como efetivamente devidos sobre a base de cálculo real. Ademais, resta assegurada a restituição de eventuais recolhimentos feitos a maior.

Inexistência de extrapolação da base econômica do art. 195, I, a, da Constituição, e de violação ao princípio da capacidade contributiva e à vedação do confisco, estampados nos arts. 145, § 1º, e 150, IV, da Constituição. Prejudicados os argumentos relativos à necessidade de lei complementar, esgrimidos com base no art. 195, § 4º, com a remissão que faz ao art. 154, I, da Constituição, porquanto não se trata de nova contribuição.

Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.” (Dje 5/9/11).

Destarte, entendo que agiu com acerto a autoridade fiscal ao lançar o presente crédito tributário.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra