



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10932.000382/2007-99
ACÓRDÃO	2003-006.848 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INGENICO DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade quando a notificação de lançamento contém os requisitos contidos no art. 11 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

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.

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. Tese nº 335 fixada no julgamento pelo STJ do REsp nº 1131047/MA, processado sob o regime dos recursos representativos de controvérsia do art. 543-C do CPC/73.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada no recurso voluntário interposto e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, cancelando-se o crédito referente à exclusão das bases autuadas sugeridas nas tabelas dispostas nas duas

Informações Fiscais dando conta do resultado das diligências realizadas (processo digital, fls. 2.757 e 2.844 a 2.845).

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator e Presidente em exercício

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Ibiapino Luz (presidente em exercício), Ronnie Soares Anderson (substituto integral) e Leonardo Nunez Campos (substituto integral).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interpostos contra decisão de primeira instância, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário referente previdenciária devida pelo tomador de serviços contratados mediante cessão de mão de obra.

Autuação

Segundo o Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, a Recorrente deixou de reter e recolher 11% (onze por cento) do valor bruto das notas fiscais ou faturas expedidas em virtude de serviços por ela contratados mediante cessão de mão de obra (processo digital, fls. 258 a 274).

Impugnação

Inconformada, a Autuada apresentou impugnação, trazendo de relevante para a solução da presente controvérsia o disposto na sequência (processo digital, fls. 282 a 330):

1. Aduz nulidade da autuação motivada pela ausência de assinatura da autoridade outorgante do referido procedimento no respectivo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).
2. Ressalta que a relação contratual estabelecida com os prestadores não tem natureza jurídica de cessão de mão-de-obra, em suas palavras, não a obrigando reter e recolher dita contribuição.
3. Arrazoa que a maioria dos prestadores são optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES -, o que, aos seus olhos, implica igualmente sua desobrigação de reter e recolher mencionada contribuição.
4. Pondera suposta duplicidade de recolhimento, tendo em vista os prestadores terem recolhido regularmente as contribuições devidas.

5. Manifesta constar, na base atuada, notas fiscais tocantes a operações que sequer referem-se à prestação de serviço.
6. Sendo o caso, propõe a realização de perícia para comprovar as alegações por ela apontadas.
7. Transcreve precedentes jurisprudenciais perfilhados à sua pretensão.

.Julgamento de Primeira Instância

A 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II julgou parcialmente procedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 2.514 a 2.542):

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Não se constitui em vício insanável a falta de assinatura da autoridade outorgante no instrumento físico de MPF, uma vez que a Portaria RFB n.º 4.066/2007 prevê a possibilidade deste ser *assinado eletronicamente*.

APLICAÇÃO DO DECRETO n.º 70.235/72 NOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS FISCAIS PREVIDENCIÁRIOS ADMINISTRADOS PELA RFB.

Nos termos do §1º do artigo 16 e inciso I do artigo 25, ambos da Lei n.º 11.457/2007, aplicar-se-á integralmente o Decreto n.º 70.235/1972 para os processos administrativos fiscais previdenciários administrados pela Receita Federal do Brasil somente para aqueles cujo lançamento ocorram a partir de 01.04.2008.

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

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra deverá reter 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço e recolher a importância retida em nome da empresa cedente da mão-de-obra, sendo que a partir da competência de 02/1999 tal procedimento possui natureza jurídica de substituição tributária.

REVISÃO DO LANÇAMENTO.

Enseja a revisão do lançamento à apresentação pelo contribuinte de elementos de prova robustos que comprovem o direito alegado.

PERÍCIA CONTÁBIL.

Indefere-se pedido de perícia para comprovar mesma matéria que já foi objeto de auditoria pela Fiscalização da RFB.

(destaques no original)

A propósito, o julgador de origem decidiu pela parcial procedência da impugnação, cancelando o crédito tributário decorrente do serviço de instalação contratado, o qual foi

comprovado por ocasião da diligência realizada. Confira-se nos excertos daquela decisão, que ora transcrevo (processo digital, fls. 2.536 e 2.540):

Conforme suscitado pela impugnação apresentada e diligência fiscal realizada especialmente para este fim, procedeu-se à exclusão do lançamento em tela todas as notas fiscais em que o contribuinte logrou êxito em demonstrar de forma inequívoca a prestação de atividades de *instalação*, modalidade não contemplada pelo artigo 146 da IN MPS/SRP n.º 03/2005 para efeitos de *retenção*, sendo aplicada para as demais notas fiscais a alíquota de 50% para obtenção da base de cálculo, conforme artigo 150, I, da citada IN, posto que nos Contratos apresentados à Fiscalização houve previsão de fornecimento de material:

[...]

Diante do exposto, procedemos A. retificação do débito conforme planilha abaixo:

[...]

O valor consolidado do débito na data de 26/07/2007 passa DE R\$ 1.724.729,43 (um milhão setecentos e vinte e quatro mil setecentos e vinte e nove reais e quarenta e três centavos) PARA R\$ 1.646.212,58 (um milhão seiscentos e quarenta e seis mil duzentos e doze reais e cinquenta e oito centavos), conforme Discriminativo Analítico do Débito Retificado – DRD-R anexado às fls. 1.200/1.247.

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação (processo digital, fls. 2.554 a 2.586).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Francisco Ibiapino Luz**, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 20/10/2008 (processo digital, fl. 2.546), e a peça recursal foi interposta em 18/11/2008 (processo digital, fl. 2.554), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Conversão do julgamento em diligência

Manifestada controvérsia foi inicialmente apreciada na sessão do dia 9 de novembro de 2021, sendo reportado julgamento convertido em diligência, para que a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adotasse as providências solicitadas por meio da Resolução nº 2402-001.119, da qual extraio os seguintes excertos (processo digital, fls. 2.743 a 2.749):

Nessa perspectiva, transcrevo excertos da minuta do voto apresentado pela ilustre Relatora, que muito bem contextualiza a situação posta, nestes termos:

Das notas fiscais não excluídas

O recorrente alega, por fim, que não houve critério por parte do julgador de primeira instância na exclusão das notas fiscais que remanesceram da diligência fiscal determinada, pois sem nenhuma justificativa, exclui parcialmente notas fiscais relativas aos prestadores R3 - Divair Evangelista do Carmo ME, R8 - R.R. Meirelles e Companhia Ltda. e R10 - Abico Serviços em Informática S/C Ltda. relativas aos serviços de instalação, mantendo as notas fiscais referentes a reembolso de ICMS, passagem e ressarcimento de custos.

Nesse sentido, apresente planilha a fls. 2574/2582 relacionando uma série de notas fiscais constantes dos autos, que não diriam respeito ao fato gerador do tributo cobrado, e que foram mantidas tanto pela autoridade de origem quanto pelo julgador “a quo”.

Pois bem.

O art. 31 da Lei nº 8212/91, com redação dada pela Lei nº 9711/98, vigente ao tempo do fato gerador do tributo cobrado, dispunha que:

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 1998).

(...)

§3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos,

relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

(...)

A IN/SRF nº 05/2003 detalha, em seu art. 143, acima transcrito, os requisitos para que o serviço se caracterize como prestado mediante cessão de mão de obra e, em seu art. 145, relaciona quais serviços estarão sujeitos à retenção de 11% sobre a respectiva nota fiscal/fatura se assim forem prestados.

Nesse pressuposto, é razoável a Unidade Preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil analisar detidamente a documentação constante da reportada planilha anexada aos autos (processo digital, fls. 2.574 a 2.582). Assim entendido, o resultado do referido levantamento deverá ser consolidado em **relatório fiscal conclusivo**, nele constando, detalhadamente, os valores que deverão ser excluídos da base de cálculo do crédito constituído, por não se caracterizar prestação de serviço mediante cessão de mão de obra, sujeita à retenção de 11% (onze por cento).

(destaque no original)

Informação fiscal da diligência

A Unidade demandada anexou documentação comprobatória, restando confirmados os valores que deverão ser excluídos da base de cálculo do crédito constituído, nestes termos (processo digital, fls. 2.754 a 2.774):

2.1. Preliminarmente informamos que o presente levantamento teve como Base de Cálculo 50% do Valor Bruto das Notas Fiscais de Serviços, conforme artigo 150 da IN MPS/SRP nº 03/2005, posto que os nos contratos apresentados houve a previsão de fornecimento de material, assim os valores que procedemos a exclusão serão as bases de cálculos constantes do **Relatório de Lançamentos – RL** de fls 156 a 234, e que não tiveram suas exclusões promovidas pelo FORCED'S às fls. 2349 a 2383, (nº antiga fls. 1.167 a 1.184), em atendimento ao despacho de fls. 2335 a 2337 (nº antiga fls. 1.160 a 1.161).

2.2. Esclarecemos que no Relatório de Lançamentos, já mencionado no item anterior, constam os valores de bases do levantamento discriminados por prestadores e teve como observação do documento de origem do levantamento “a **Numeração da Nota Fiscal-NF**”, desta forma **DESTACAMOS** que os documentos constantes da planilha apresentada pela empresa de fls. 2574 a 2582, que não se referem a Notas Fiscais – NF, como Recibos e Notas de Débito não foram localizados no Relatório de Levantamentos, assim se conclui que os 50% do Valor Bruto desses documentos não compuseram as bases de cálculos do presente levantamento, ficando estes documentos desconsiderado para as exclusões realizadas, conforme relacionados na planilha a seguir:

[...]

2.3. Considerando a elaboração FORCED's com exclusão de 50% Valores das Notas Fiscais, cuja as descrições de serviços não caracterizava a prestação de serviço mediante cessão de mão de obra, por não estar sujeita à retenção de 11% (onze por cento), realizada na diligência anterior pela auditora Regina Helena R. T. Saura da DRF – São Bernardo, às fls. 2385.

2.4. Considerando que a empresa alegou que permaneceram ainda outras notas fiscais com as mesmas características, que não foram excluídas na Diligência mencionada no item 2.3, e, visto que os serviços prestados discriminados no corpo das notas fiscais se tratam de instalações, ajuda de custo, despesas de viagem, reembolso de ICMS, e, não existindo outros elementos para sua caracterização como cessão de mão de obra, realizamos as exclusões dos Valores das Bases de Cálculos que serviram para o presente levantamento, conforme demonstrado na **Planilha Demonstrativa dos Valores Excluídos que Integram as Bases de Cálculo do Levantamento**, anexada ao presente processo.

3. Nesta Diligência que ora realizamos, o valor excluído de base de cálculo importa em R\$ 189.829,85, (cento e oitenta e nove, oitocentos e vinte e nove reais e oitenta e cinco centavos) e que resultou no valor em R\$ 20.881,28 (valor de retenção de 11%), valores originários de contribuição previdenciária, deduzidas do valor do débito, conforme demonstrado a seguir:

Planilha Demonstrativa das Exclusões Efetuadas					
Comp.	Denominação do Levantamento	Número da Nota Fiscal	Valor da Nota Fiscal	Integrou Valor da Base do Levantamento – EXCLUSÃO	Contribuição Previdenciária Deduzida
04/2004	R3	0768	3.515,91	1.757,96	193,38
04/2004	R3	0773	8.803,80	4.401,90	484,21
05/2004	R4	054	2.000,00	1.000,00	110,00
06/2004	R3	0784	20.615,80	10.307,90	1.133,87

[...]

12/2006	R5	0000754	56.702,25	11.450,54	1.259,56
12/2006	R3	998	6.441,14	3.866,03	425,26
01/2007	R3	995	2.816,63	1.408,32	154,92
				189.829,85	20.881,28

(destaques no original)

Resposta à intimação da diligência

Ao ser intimada do resultado da diligência, a Recorrente assim se manifestou (processo digital, fls. 2.783 a 2.786):

9. Irresignada, a RECORRENTE interpôs recurso voluntário reforçando que, dentre as notas fiscais mantidas no lançamento, há serviços que não se referem a cessão de mão-de-obra suscetível à retenção dos 11% e, ainda, há casos de reembolsos de despesas que sequer correspondem a uma prestação de serviços (cfr. planilha de fls. 2574/2582). Outrossim, restou demonstrada a manutenção do

“recolhimento em duplicidade”, haja vista que sendo cobrado da RECORRENTE (tomadora) as contribuições previdenciárias recolhidas pelos prestadores de serviço.

[...]

12. Com efeito, de todas as notas listas na planilha de fls. 2574/2582, a Receita Federal excluiu integralmente as notas fiscais de prestação de serviços constantes da referida planilha, tendo apenas deixado de proceder a exclusão do lançamento em relação às cobranças de reembolsos de despesas realizadas por meio de notas de débitos e que não haviam sido incluídas na base de cálculo da contribuição previdenciária lançada.

13. Em resumo, **a diligência fiscal realizada pela Receita Federal após análise dos documentos comprobatórios apresentados pela IMPUGNANTE confirmou os argumentos aduzidos no recurso voluntário, no sentido de reconhecer que a autuação realmente abrangeu, de forma indevida, valores referentes a serviços de instalação que não estão sujeitos à retenção dos 11%, bem como valores relativos a reembolsos de despesas.**

(destaques no original)

Nova conversão do julgamento em diligência

Manifestada controvérsia foi novamente apreciada na sessão do dia 13 de setembro de 2023, sendo reportado julgamento novamente convertido em diligência, para que a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adotasse as providências solicitadas por meio da Resolução nº 2402-001.292, da qual extraio os seguintes excertos (processo digital, fls. 2.825 a 2.833):

Consoante se vê, o reportado julgamento foi convertido em diligência anteriormente, para manifestação da autoridade fiscal acerca das notas fiscais questionadas, à época, pela Recorrente. Contudo, durante novo julgamento, surgiu fato de relevante interesse para o deslinde da questão, que foi o apontamento de supostos prestadores optantes pelo SIMPLES, matéria objeto do Tema nº 171 do STJ, aprovado na sistemática dos recursos repetitivos, de cumprimento obrigatório pelo Colegiado, cuja tese transcrevemos:

A retenção da contribuição para a seguridade social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo Simples.

Nesse pressuposto, proponho a conversão do presente julgamento em diligência para que a unidade de preparo da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil manifeste-se:

1. acerca do extrato detalhado de consulta aos supostos optantes pelo Simples relacionados às fls. 2.813 (vigência de inclusão e exclusão);

2. supostos reembolsos de despesas e serviços que não se sujeitam à retenção de 11% na cessão de mão de obra, conforme alegações dos tópicos 06 e 15 (fls. 2.813 e 2.816).

Informação fiscal da diligência

A Unidade demandada anexou documentação comprobatória, restando confirmado que parcela dos prestadores eram optantes pelo SIMPLES FEDERAL durante o período autuado, ali se destacando, também, os dispêndios que não se sujeitavam à retenção, nestes termos (processo digital, fls. 2.836 a 2.845):

4. Conclusões

Feitas as análises acima descritas, concluímos que o débito deve ser retificado, para exclusão dos seguintes itens do lançamento:

- a) Integralmente os levantamentos R4 – Retenção ICV, R7 – Retenção POS, R9 – Retenção TSA, R10 – Retenção Abico, R11 – Retenção Bahiacard e R12 – Retenção Locksat, tendo em vista que se referem a empresas optantes pelo Simples Federal;
- b) Competências de 01/2005 a 01/2007, do levantamento R6 – Retenção MG, tendo em vista que o contribuinte era optante do Simples Federal nesse período;
- c) Retificação do Levantamento R3 – Retenção Divair, para exclusão das notas fiscais referentes a reembolso de ICMS e serviços exclusivamente de instalação, o que deverá ser feito da seguinte forma:

Mês	Base de Cálculo (DADR fls. 2418/2512)		Observações
	De	Para	
03/2004	4.186,22	2.428,26	Retirada da NF 768, no valor de R\$ 3.515,91 – base de cálculo R\$ 1.757,96 (serv. instalação)
04/2004	19.412,10	15.010,20	Retirada da NF 773, no valor de R\$ 8.803,80 – base de cálculo R\$ 4.401,90 (serv. instalação)
06/2004	12.529,80	2.221,90	Retirada da NF 784, no valor de R\$ 20.615,80 – base de cálculo R\$ 10.307,90 (serv. instalação)
07/2005	14.850,62	4.103,08	Retirada da NF 848, no valor de R\$ 21.495,07 – base de cálculo R\$ 10.747,54 (serv. instalação)
12/2005	16.415,52	6.227,56	Retirada NF 876, no valor de R\$ 20.375,92 – base de cálculo R\$ 10.187,96 (reemb. ICMS)
03/2006	23.766,88	12.736,04	NF de reembolso nº 887, no valor de R\$ 15.472,42 não foi considerada no lançamento R\$ 7.736,21 (reemb. ICMS) Retirada NF 892, no valor de R\$ 6.589,26 – base de cálculo R\$ 3.294,63 (reemb. ICMS)
05/2006	13.788,00	4.830,20	Retirada da NF 896, no valor de R\$ 17.915,60 – base de cálculo R\$ 8.957,80 (reemb. ICMS)
06/2006	22.948,33	5.483,00	Retirada da NF 899, no valor de R\$ 2.739,88 – base de cálculo R\$ 1.369,94 (reemb. ICMS) Retirada da NF 878, no valor de R\$ 32.190,78 – base de cálculo R\$ 16.095,39 (serv. instalação)
07/2006	8.798,52	2.250,00	Retirada NF 882, no valor de R\$ 1.799,74 – base de cálculo R\$ 899,87 (reemb. ICMS) Retirada da NF 952, no valor de R\$ 11.297,30 – base de cálculo R\$ 5.648,65 (serv. instalação)
08/2006	21.862,64	15.523,93	Retirada da NF 958, no valor de R\$ 12.677,42 –

Mês	Base de Cálculo (DADR fls. 2418/2512)		Observações
	De	Para	
			base de cálculo R\$ 6.338,71 (serv. instalação)
10/2006	11.214,05	8.046,35	Retirada da NF 981, no valor de R\$ 6.335,40 – base de cálculo R\$ 3.117,70 (serv. instalação)
11/2006	13.524,13	2.745,15	Retirada da NF 988, no valor de R\$ 21.557,96 – base de cálculo R\$ 10.778,98 (serv. instalação)
12/2006	7.086,60	3.866,03	Retirada da NF 998, no valor de R\$ 6.441,14 – base de cálculo R\$ 3.866,03 (serv. instalação)
01/2007	4.184,26	2.775,94	Retirada NF 995, no valor de R\$ 2.816,63 – base de cálculo R\$ 1.408,32 (reemb. ICMS)

- a) Retificação do Levantamento **R8 – Retenção RR Meireles**, para exclusão de duas notas fiscais referentes a reembolso/custeio de passagens e duas notas fiscais relativas a serviços exclusivamente de instalação, o que deverá ser feito da seguinte forma:

Mês	Base de Cálculo (DADR fls. 2418/2512)		Observações
	De	Para	
03/2004	1.767,64	1.302,64	Retirada da NF 5, no valor de R\$ 930 – base de cálculo R\$ 465,00 (serv. instalação)
07/2004	2.835,07	2.435,07	Retirada da NF 17, no valor de R\$ 800,00 – base de cálculo R\$ 400,00 (reembolso de passagem)
12/2004	3.761,40	750,00	Retirada da NF 35, no valor de R\$ 6.022,80 – base de cálculo R\$ 3.011,40 (serv. instalação)
12/2005	9.986,18	9.268,99	Retirada da NF 53, no valor de R\$ 1.434,38 – base de cálculo R\$ 717,19 (reembolso de passagem)

Nulidade do lançamento

Tocante às alegações recursais atinentes à nulidade formal do lançamento, assim como à não obrigatoriedade de retenção das contribuições à seguridade social nos serviços contratados, aproprio-me **parcialmente** do entendimento do voto vencido da, à época do julgamento convertido em diligência, conselheira Renata Toratti Cassini, nestes termos:

Da nulidade formal do lançamento. Ausência de assinatura do AFRFB no Mandado de Procedimento Fiscal.

O recorrente reitera em seu recurso a alegação já apresentada em sua impugnação no sentido de que o lançamento seria nulo em função da ausência de assinatura do auditor fiscal da RFB no Mandado de Procedimento Fiscal.

O Mandado de Procedimento Fiscal é uma ordem expressa da autoridade competente para o Auditor Fiscal iniciar um procedimento fiscal em determinado contribuinte. Esse documento fica disponível, a partir de sua expedição, na página da Receita Federal do Brasil na rede mundial de computadores e pode ser consultado pelo contribuinte, mediante digitação do código que lhe é fornecido no Termo de Início de Ação Fiscal - TIAF, possibilitando à empresa fiscalizada conferir sua autenticidade.

Anote-se que nos termos do § 7º do art. 7º da Portaria nº 4066, de 02 de maio de 2007, vigente à época da ação fiscal,

Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

(...)

VII - o nome, a matrícula e a assinatura da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato;

(...)

§ 7º Os MPF referentes a contribuições previdenciárias, emitidos pelas autoridades indicadas no art. 6º, poderão ser assinados eletronicamente.

(...)

Observe-se que essa informação consta do item 4 próprio MPF, a fls, 244, conforme imagem abaixo reproduzida:

4. Caso este Mandado de Procedimento Fiscal seja referente a contribuições previdenciárias poderá ser assinado eletronicamente, conforme previsto no § 7º do art. 7º da Portaria RFB nº 4.066 de 2 de maio de 2007.

Assim, não tem razão o recorrente quanto à alegação do recorrente acerca da nulidade do lançamento em função da ausência de assinatura do AFRFB no Mandado de Procedimento Fiscal, pois a própria norma que regulamenta esse procedimento prevê a possibilidade de que os MPF's relativos a contribuições previdenciárias, como é o caso, sejam assinados eletronicamente.

Não obrigatoriedade de retenção de contribuições à seguridade social nos serviços contratados

O recorrente alega em seu recurso que a autoridade fiscal autuante lançou o valor integral das contribuições supostamente não retidas. Diz que, entretanto, os prestadores de serviços recolheram as contribuições devidas, de modo que a cobrança do recorrente das contribuições não retidas configura dupla incidência, é dizer, cobrança do mesmo tributo de pessoas jurídica distintas, o que arreta um enriquecimento ilícito da administração .

A esse respeito, o art. 31 da Lei nº 8212/91, com redação dada pela Lei nº 9711/98, dispositivo legal que dispõe sobre as contribuições lançadas vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, dispunha o seguinte:

Art.31.A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância 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 1998).

§1ºO valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço.(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

(...).

Observe-se que a legislação é expressa no sentido de que a empresa contratante de serviços mediante cessão de mão-de-obra **deve** reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher essa importância em nome da empresa cedente de mão-de-obra. Não se trata, portanto, de uma opção, mas de uma **obrigação imposta** ao tomador de serviços. No entanto, essa mesma legislação prevê em seus parágrafos 1º e 2º, que o valor retido será compensado pelo cedente de mão-de-obra quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamentos dos segurados a seu serviço e, na impossibilidade de compensação integral dos valores retidos, o saldo remanescente será objeto de restituição.

A esse respeito, esclarece a doutrina que

A retenção de 11% sobre o total da fatura ou nota fiscal de prestação de serviços, mediante empreitada ou cessão de mão de obra, consiste em antecipação de recolhimento, feita pelo tomador do serviço em nome do prestador (art. 31 da Lei nº 8.212/91).

Esta nova sistemática de arrecadação vem substituir a responsabilidade solidária na prestação de serviços, que era prevista na redação original do art. 31 da Lei nº 8.212/91, antes da alteração provocada pela Lei nº 9.711/98. O novo mecanismo é, ao mesmo tempo, mais eficaz e simples, para as empresas contratadas e contratantes.

Ao contrário do que possa parecer, a retenção não é nova contribuição social, mas mera antecipação compensável, visando somente a garantir a arrecadação previdenciária, obrigando o tomador de serviços a reter o percentual de 11% sobre o documento fiscal e recolhê-lo em nome da prestadora de serviço.

O prestador de serviço, ao efetuar o recolhimento devido, na competência, deduzirá os valores já retidos pelo tomador, pagando somente a diferença. Caso os valores já recolhidos pelo contratante de serviços tenham sido superiores ao devido, poderá o prestador optar pela restituição ou compensação nos meses seguintes.

Por isso, entendo que a empresa contratante de mão de obra, dita tomadora de serviços, cumpre mera obrigação acessória ao efetuar a retenção, já que se trata de simples obrigação de fazer, e não de dar, pois

não há reduções patrimoniais desta empresa, que simplesmente repassa o valor devido por outrem.¹

Por fim, observe-se que o entendimento consolidado do STJ é no sentido que a retenção de 11% é responsabilidade exclusiva da empresa tomadora de serviço, não sendo possível responsabilizar a empresa contratada pelos valores eventualmente não retidos. A esse respeito, no julgamento do REsp nº 1131047/MA, processado sob o regime dos recursos representativos de controvérsia o art. 543-C do antigo CPC/73, aquele tribunal fixou a tese de nº 335, no sentido de que

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.

Desse modo, não parece tem o recorrente em seu argumento no sentido de que teria havido dupla incidência, ou seja, cobrança do mesmo tributo de pessoas jurídicas distintas, ensejando enriquecimento ilícito da administração.

Alega, ainda, o recorrente, que não haveria obrigatoriedade de retenção das contribuições em comento, pois diferentemente do que argumenta o julgador de primeira instância, do termo “disposição”, constante da cláusula 1.11 do contrato padrão celebrado com as empresas prestadoras de serviços, não se pode extrair que os serviços contratados teriam sido prestados mediante cessão de mão-de-obra, nos termos do que prevê o art. 143 da IN/SRP nº 03/2005, como se apenas isso fosse o bastante para a caracterização do fato gerador da obrigação tributária.

Argumenta que a cláusula 1.11 “apenas define o que seria horário de atendimento e não que a contratada manterá equipe à disposição da contratante durante todo o tempo”, ou, em outros termos, “será chamado horário de atendimento o período em que a contratada estiver 'atendendo' a contratante”.

Acrescenta que “o fato de a Recorrente estabelecer a forma, modelo, padrão de como será a identificação quando os prestadores estiverem prestando serviço à ela não faz nascer a obrigação previdenciária aqui discutida”.

Conclui argumentando que há abundantes argumentos que demonstram que não há, no caso, cessão de mão-de-obra: não existem equipes à disposição da empresa tomadora de serviço, não existe pessoalidade e não existe fidelidade exclusiva.

Dispõe o art. 31, §§ 3º e 4º da Lei nº 8212/91, com redação da Lei nº 9711/98, que

¹ IBRAHIM, Fábio Zambitte. CURSO DE DIREITO PREVIDENCIÁRIO. Rio de Janeiro: Impetus, 2019, p. 365.

Art. 31....

(...)

§3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

I-limpeza, conservação e zeladoria;(Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

II-vigilância e segurança;(Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

III-empregada de mão-de-obra;(Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

IV-contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº6.019, de 3 de janeiro de 1974.(Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

(...).

Dispõe o art. 143, da IN SRF nº 05/03, por sua vez, que:

Art. 143. 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 Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§ 2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

§ 3º **Por colocação à disposição da empresa contratante entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.** (destaquei)

Conforme consta do Relatório Fiscal de fls. 258 ss., a recorrente contratou as pessoas jurídicas listadas no item 11 para a prestação de serviços de manutenção e instalação de equipamentos, que concluiu que se enquadram nos parágrafos § 1º, 2º e 3º do art. 143 da IN 03/2005, pois **foram tomados periodicamente, tratando-se, portanto, de uma necessidade permanente** da empresa, dentro do conceito de cessão de mão-de-obra. Esclarece, ainda, que as notas fiscais de

serviços são emitidas **para todos os meses** e que o de acordo com o contrato celebrado, a recorrente mantém equipes à disposição da contratante.

O julgador de primeira instância, por sua vez, entendeu que

No conceito de cessão de mão-de-obra destaca-se, portanto, a natureza continua do serviço, que poderá ser relacionado ou não com a atividade fim da empresa, ficando o pessoal utilizado à disposição exclusiva do tomador. Desta forma, falece o argumento da autuada *"que os mesmos empregados atendem a diversas outras empresas inclusive concorrentes da impugnante"*, posto que a execução continua dos serviços está desvinculada do caráter pessoal dos trabalhadores a disposição da autuada.

A continuidade dos serviços prestados restou configurada pela própria natureza da atividade exercida pela autuada (conf. artigo 20 do contrato social fls. 172), posto ser inerente que terminais de multifunção ou multimídia necessitem de acompanhamento e/ou manutenção periódica, pelos inúmeros contratos firmados com diversas empresas terceirizadas, que se perpetuam no tempo (competências contínuas), e alguns casos, inclusive, com emissão de Notas Fiscais contínuas e sequenciais, como se constata através de simples verificação no Relatório de Lançamentos, como p. exemplo às fls. 78, 79, 93.

Em leitura em conjunto com a cláusula 1.11 do citado contrato padrão firmado com as prestadoras de serviços, resta ratificado este entendimento, em que pese o enorme esforço feito pelo contribuinte em sua defesa em sentido contrário: *"O período de horas fiteis dentro do qual os técnicos das credenciadas estarão à disposição da contratante, para a execução dos serviços objeto do presente contrato."* (destaquei)

O recorrente, por seu turno, como dito, alega que do item 1.11 não se pode extrair que os serviços foram prestados mediante sessão de mão de obra.

De fato, a **leitura isolada** dessa cláusula contratual não leva à conclusão inequívoca de que a contratação a que diz respeito aquele instrumento se trata de serviços a serem prestados mediante cessão de mão-de-obra.

No entanto, os outros elementos constantes dos autos demonstram que a realidade, de fato, era essa.

Tomando como exemplo, ilustrativamente, a planilha de registro em meio magnético apresentada pela empresa com a relação das notas fiscais emitidas pelo prestador Divair Evangelista do Carmo, a fls. 2343/2347, anexada aos autos pela autoridade fiscal atuante juntamente com o Relatório de Diligência, verifica-se a **frequência mensal** da prestação dos serviços por essa pessoa jurídica. Se a empresa presta serviços todos os meses ao recorrente, não se pode dizer que o faz "em caráter não eventual", como dispõe o § 3º do art. 143 da IN SRF nº 05/03, acima reproduzido.

Afinal, eventual, como nos ensina o léxico, é aquilo que é “casual ou fortuito, podendo ou não ocorrer” ou, ainda, que é variável., que ocorre algumas vezes, que é ocasional.²

Nesse sentido, já decidiu este Conselho que

(...)

quando a lei estabelece que a mão de obra deve ser colocada “à disposição do contratante”, quer dizer apenas que a prestadora de serviços, por ceder seus trabalhadores para a tomadora, “com eles não pode contar para a realização de qualquer outra tarefa, exceto aquela estabelecida com seu contratante” (Relatório Fiscal, fls. 26). Nada a mais e nada a menos que isto. (...).³

Entendo, que, realmente, a leitura em conjunto daquela cláusula contratual, aliada à frequência da prestação dos serviços, revelada por esse exemplo ilustrativo do prestador Divair Evangelista do Carmo no Relatório de Diligência, bem como as notas fiscais sequencias apontadas no Relatório de Lançamentos, revelam que os serviços eram contratados mediante cessão-de-mão de obra.

Ante o que se viu, há de se cancelar as bases autuadas sugeridas nas tabelas dispostas nas duas Informações Fiscais dando conta do resultado das diligências realizadas (processo digital, fls. 2.757 e 2.844 a 2.845).

Conclusão

Ante o exposto, rejeito a preliminar suscitada no recurso voluntário interposto e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, cancelando-se o crédito referente à exclusão das bases autuadas sugeridas nas tabelas dispostas nas duas Informações Fiscais dando conta do resultado das diligências realizadas (processo digital, fls. 2.757 e 2.844 a 2.845).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

² <https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=eventual>

³ Acórdão nº 2302003.083, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, rel. Cons. André Luís Mársico Lombardi, j. 19/03/14.