



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.721349/2010-26
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-006.994 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 20 de junho de 2024
Recorrente CONSTRUTORA PIACENTINI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/11/2009

EMPRESA CONTRATANTE DE OBRAS E SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA PARCIAL OU SUBEMPREITADA. RETENÇÃO DE 11%. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Se a contratação se der mediante empreitada parcial ou por subempreitada, as empresas contratantes e contratadas sujeitam-se ao regime da retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91.

A contratante substitui a contratada no polo passivo da obrigação tributária previdenciária. Em caso de subempreitada, tais valores devem ser cobrados da contratante, independente do pagamento ou não da contratada.

SERVIÇOS PRESTADOS COM FORNECIMENTO DE MATERIAIS OU UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA RETENÇÃO. NECESSIDADE DE DISCRIMINAÇÃO NA NOTA FISCAL.

Quando se trata de serviço prestado com fornecimento de materiais ou utilização de equipamentos a cargo da empresa contratada, é cabível a redução da base de cálculo da retenção, desde que haja discriminação desses valores no contrato de prestação de serviços, na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, observados os demais requisitos, critérios e percentuais mínimos previstos na legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso (relator), Andressa Pegoraro Tomazela e Wilderson Botto, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilsom de Moraes Filho. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023.

(assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

(assinado digitalmente)

Wilsom de Moraes Filho – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilsom de Moraes Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Andressa Pegoraro Tomazela, Flavia Lilian Selmer Dias (suplente convocado(a)), Wilderson Botto, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Relatório

01 – Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte (e-fls. 119/136) em face do V. Acórdão de e-fls. 1145/1153, que julgou improcedente a impugnação do AI 37.338.862-4 relativo a retenção dos 11% que diz:

02 - Diz o relatório da decisão recorrida:

*“O presente lançamento trata do **Auto de Infração de Obrigação Principal - Debcad n.º 37.265.249-2**, lavrado para exigência do valor total de R\$ 81.123,46. Consta do relatório fiscal que as empresas MAPER e CONSTRUHAB, subcontratadas da Impugnante destacaram em todas as notas fiscais de prestação de serviços valores inferiores àqueles devidos a título de mão de obra, contrariando assim ao disposto no art. 150, inciso I da IN SRP n.º 03/2005, motivo pelo qual ocasionou a retenção de 11% a Seguridade Social em valores a menor do que o devido.*

Da Descrição das Balizas Contratuais

Que é inconteste que a Impugnante para atender aos contratos firmados junto a Sanepar, realizou três contratos de subempreitada com as empresas MAPER e CONSTRUHAB, e que em tais contratos estão claramente previstas as obrigações da Piacentini e de suas subcontratadas, como a distribuição dos trabalhos e materiais empregados nas obras e seus respectivos valores.

Informa que consta dos contratos com as subcontratadas a discriminação de quais seriam os valores da mão de obra empregada e dos valores relativos aos materiais, para tanto, transcreveu trecho dos três contratos.

Salienta que os valores discriminados nos contratos estariam em conformidade com a realidade da obra contratada o que afastaria a alegação do Fiscal de que os valores estipulados seriam aleatórios.

Esclarece que as subempreiteiras foram contratadas para o fornecimento de equipamentos, maquinários e materiais, sendo que a prestação de serviço ocorreu tão somente na gestão administrativa da obra.

Ressalta que a grande maioria da mão de obra utilizada na execução da obra eram de funcionários da própria Contrutora Piacentini, como constatou o Auditor Fiscal quando da análise das folhas de pagamento da Impugnante, para tanto apresenta um exemplo de tal situação para a competência 05/2005. Nesta linha, o Impugnante alega que enquanto as subcontratadas forneciam a retroescavadeira a Piacentini fornecia o operador.

Destaca que os valores considerados como mão de obra nas notas fiscais das subcontratadas são muito superiores ao contido nas folhas de pagamento destas. Apresenta como exemplo o mês de 05/2005 da empresa MAPER relativa a NF n.º 439 que do valor total de R\$ 43.324,84, foi considerado como mão de obra a quantia de R\$ 8.664,97, ao passo que a folha de pagamento totalizou somente o valor de R\$ 3.825,85.

Apresenta planilhas com os valores de mão de obra contidos nas Notas Fiscais e os valores pagos pelas subcontratadas em folha de pagamento, demonstrando que o valor da mão de obra no percentual de 25% do total da nota, que já fora retido, é superior ao valor real das folhas de pagamento das subcontratadas. Desta situação, conclui que o valor retido das notas fiscais pela Piacentini está de acordo com a realidade dos fatos, afastando qualquer presunção de que os valores considerados nos contratos são irreais ou fictícios, pelo contrário os valores retidos são superiores a base de cálculo da contribuição previdenciária apuradas nas subcontratadas.

Alega que o Auditor analisou todas as folhas de pagamento da Piacentini, bem como de suas subcontratadas e não encontrou nenhuma irregularidade. Acrescenta, ainda, que os funcionários foram suficientes para a execução das obras.

Dos Critérios para Apuração dos Valores Devidos a Título de INSS – Retenção.

Alega que o Auditor ao interpretar as normas aplicáveis, embasou sua fundamentação legal de forma equivocada, uma vez que a situação fática do caso se enquadra no art. 149 da IN SRP n.º 03/2005, e não no art. 150, inciso I da citada IN.

Afirma que os contratos têm previsão expressa do valor da mão de obra aplicada e dos materiais, equipamentos e maquinários utilizados na execução, bem como os valores estão discriminados separadamente nas notas fiscais, cumprindo assim o que dispõe o art. 149 e em seu § 3º da IN SRP nº 03/2005.

*Informa que no item 3.5 do relatório fiscal o Auditor comete um equívoco ao alegar que: “A situação fática existente entre contratadas e contratante (fornecimento de materiais ou de equipamentos previstos em contrato, **sem a respectiva discriminação de valores**, mas com discriminação em NFS), enquadra-se na previsão do inciso I do artigo 150 da Instrução Normativa SRP 03, de 14/07/2005..”, pois existe nos contratos (cláusula dois) a discriminação dos valores da mão de obra, dos materiais e equipamentos, o que afastaria de plano a aplicação do art. 150 da IN SRP nº 03/2005. Salienta que somente seria cabível o previsto no art. 150 da citada IN, quando existisse a previsão no contrato do fornecimento de mão de obra, matérias e equipamentos sem a discriminação dos valores, desde que os seus valores estivessem discriminados nas Notas Fiscais, o que não é o caso.*

Discorda da alegação do Auditor que presumiu que os valores de mão de obra discriminados nos contratos e notas fiscais seriam aleatórios/fictos, uma vez que se tratam de valores que repercutiram a realidade fática, como restou comprovado com a juntada das folhas de pagamento das subcontratadas.

Entende que caso se considere válida a autuação, se estará diante de um situação estranha, uma vez que a base de cálculo real das contribuições das subcontratadas foi menor que a base de cálculo da retenção, o que torna todo o valor lançado nesta autuação restituível em razão do não aproveitamento do crédito retido. Arremata alegando que inexistente contribuição a ser lançada pelo fato de que o tributo foi recolhido na sua integralidade, e que o valor da base de cálculo da retenção já realizada foi maior que a base de cálculo contida nas folhas de pagamento.

Da Retenção – Modalidade de Cobrança da Contribuição – Antecipação Apuração Subcontratadas. Alega que a retenção é apenas uma antecipação do pagamento das contribuições previdenciárias pelas subcontratadas, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/91.

Cita diversos dispositivos legais sobre a contribuição previdenciária e sobre a ocorrência do fato gerador. Entende que o pagamento pelo empregador à pessoa física que lhe presta serviço é que caracteriza o fato gerador.

Salienta que o fato gerador da contribuição previdenciária, mesmo com a retenção pela contratada, continua sendo o pagamento de salário pelos subcontratados aos seus funcionários. Informa que a retenção da contribuição pelo contratante do subempreiteiro, não cria nova modalidade de tributação, apenas estabelece um novo formato para

cobrança da contribuição, agindo o contratante como substituto tributário do subcontratado. Entende que o fato gerador sempre será o pagamento de salários dos funcionários da empresa contratada.

Ressalta que nos casos em que a retenção dos valores na nota fiscal é maior do que o recolhimento propriamente devido, os valores são passíveis de restituição.

Esclarece que nas três obras e em todos os períodos analisados conjuntamente, a base de cálculo para a retenção sempre foi maior do que a base de cálculo da própria contribuição, desta forma, inexistiria qualquer diferença a ser lançada de ofício, pois a contribuição devida foi integralmente recolhida.

Aduz que o presente lançamento só teria lugar se fosse constatada irregularidade na apuração e no recolhimento da contribuição previdenciária por parte das subcontratadas. Apresenta jurisprudência sobre as questões elencadas na defesa.

02 – A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/11/2009

SERVIÇOS PRESTADOS COM FORNECIMENTO DE MATERIAIS OU UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA RETENÇÃO. NECESSIDADE DE DISCRIMINAÇÃO NA NOTA FISCAL. Quando se trata de serviço prestado com fornecimento de materiais ou utilização de equipamentos a cargo da empresa contratada, é cabível a redução da base de cálculo da retenção, desde que haja discriminação desses valores no contrato de prestação de serviços, na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, observados os demais requisitos, critérios e percentuais mínimos previstos na legislação.

RETENÇÃO DE ONZE POR CENTO. RESPONSABILIDADE DO TOMADOR DE SERVIÇOS. IRRELEVÂNCIA DOS PAGAMENTOS REALIZADOS PELA PRESTADORA.

O dever de reter onze por cento do valor da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços é sempre da empresa tomadora e o desconto desse valor sempre se presume oportuna e regularmente realizado, não havendo necessidade de a fiscalização verificar eventuais recolhimentos efetuados pela empresa que prestou os serviços.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

03 – Em seu recurso o contribuinte questiona a decisão recorrida *in totum* no seu contexto idêntico ao da impugnação quanto a não aplicação da referida retenção. Sendo esse o relatório do necessário, passo ao voto.

Fl. 6 do Acórdão n.º 2001-006.994 - 2ª Seju/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10980.721349/2010-26

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

04 – Conheço do recurso por sua tempestividade.

05 – Entendo nesse caso o que está em voga é o fato de no contrato de prestação de serviços não constar o valor dos equipamentos utilizados,

06 – Diz o relatório de parte do voto da decisão de piso nessa parte, *verbis*:

A Fiscalização relata, conforme transcrito abaixo, que as partes estipularam valores aleatórios apenas “para efeito da retenção para a seguridade social”, sempre calculados a base de 75% do total da NF a título de materiais e equipamentos e 25% de mão de obra. Vejamos.

3.3) Os contratos de prestação de serviços (subempreitadas) firmados pelo contribuinte com as empresas MAPER Construtora Civil e Incorporadora Ltda (CNJ:79.580.0007/0001-80) e CONSTRUHAB Construtora Civil e Incorporadora Ltda (CNPJ: 77.275.196/0002-32) previam, para a execução dos serviços contratados, o fornecimento de mão-de-obra, materiais e equipamentos.

*No item 2 dos contratos - " Dos Valores e Serviços" - as partes estipulam valores aleatórios do mão-de-obra e materiais e equipamentos apenas "para efeito da retenção para a seguridade social", sem discriminar as parcelas que totalizam os valores estipulados. O § 7o do artigo 219 do Decreto 3.048/99 prevê que o valor correspondente ao material ou equipamento será excluído da retenção, desde que contratualmente previsto e **devidamente comprovado**. Esta mesma previsão consta no artigo 149 da Instrução Normativa - IN SRP 03, de 14/07/2005, vigente a época da emissão das NFS;*

3.4) As empresas contratadas destacaram em todas as notas fiscais de prestação de serviços (NFS) emitidas para a Construtora Piacentini (contratante), valores a título de "materiais e equipamentos" calculados a base de 75% do total da NFS e valores de serviços (mão-de-obra) calculados a base de 25% do total da NFS, Sobre o percentual de 25% do total da NFS aplicaram o percentual legal de 11%, destacando-o como sendo o valor retido sobre a NFS (que foram recolhidos pela contratante em nome das contratadas);

3.5) A situação fática existente entre contratadas e contratante (fornecimento de materiais ou de equipamentos previstos em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, mas com discriminação em NFS), enquadra-se na previsão do inciso I artigo 150 da Instrução Normativa SRP 03, de 14/07/2005 (vigente a época), sendo que o valor

da retenção deveria corresponder, no mínimo, a 50% do valor bruto da nota fiscal de prestação de serviços, o que não ocorreu;

*Salienta-se que para os três contratos de prestação de serviço firmados com as subcontratadas, apesar de se referirem a objetos diferentes, os valores de mão-de-obra e materiais e equipamentos permaneceram sempre nos percentuais de 25% e 75% respectivamente, denotando claramente que realmente foram estabelecidos somente para o efeito de retenção para a seguridade social. O §7º do art. 219 do Decreto nº 3.048/99, prevê, ainda, que os valores dos materiais e equipamentos somente poderão ser excluídos da base de cálculo da incidência da retenção do percentual de 11% se os valores estiverem contratualmente previsto e **devidamente comprovados**. Desta maneira, se os valores com materiais e equipamentos foram atribuídos em percentuais fixos aos diversos contratos e não havendo a devida comprovação dos valores, está correto o entendimento da Fiscalização ao enquadrar a situação da empresa no art. 150, Inciso I da IN SRP nº 03/2005 e não no art. 149 da mesma Instrução Normativa, como solicita o Impugnante.*

07 – De acordo com o art. 150 do SRP nº 03 de julho de 2005 em vigor na época dizia o seguinte:

Seção V Apuração da Base de Cálculo da Retenção

Art. 150. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento pela contratada esteja apenas previsto em contrato, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a:

(...) omissis

Art. 150. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a:(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

I - cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - trinta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada;

III - sessenta e cinco por cento quando se referir à limpeza hospitalar e oitenta por cento quando se referir aos demais tipos de limpezas, do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

§ 1º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, mas não estiver prevista em contrato, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, desde que haja a discriminação de valores nestes documentos, observando-se, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, os percentuais abaixo relacionados:

§ 1º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, desde que haja a discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços:(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

I - dez por cento para pavimentação asfáltica;

I - e o seu fornecimento e os respectivos valores constarem em contrato, aplica-se o disposto no art. 149;(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

II - quinze por cento para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;

II - não havendo discriminação de valores em contrato, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, para a prestação de serviços em geral, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, aos percentuais abaixo relacionados:(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

a) dez por cento para pavimentação asfáltica;(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

b) quinze por cento para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

c) quarenta e cinco por cento para obras de arte (pontes ou viadutos);(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

d) cinquenta por cento para drenagem; e(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

e) trinta e cinco por cento para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais.(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRP n.º 20, de 11 de janeiro de 2007)

III - quarenta e cinco por cento para obras de arte (pontes ou viadutos);(Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa SRP n.º 20, de 11 de janeiro de 2007)

IV - cinquenta por cento para drenagem;(Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa SRP n.º 20, de 11 de janeiro de 2007)

V - trinta e cinco por cento para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais.(Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa SRP n.º 20, de 11 de janeiro de 2007)

§ 2º Quando na mesma nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços constar a execução de mais de um dos serviços referidos nos incisos I a V do § 1º deste artigo, cujos valores não constem individualmente discriminados na nota fiscal, na fatura, ou no recibo, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada tipo de serviço, conforme disposto em contrato, ou o percentual maior, se o contrato não permitir identificar o valor de cada serviço.

§ 3º Aplica-se aos procedimentos estabelecidos neste artigo o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 149.

08 – A referida autuação é baseada no art. 31 da Lei 8.212/91 que diz:

*O art. 31 da Lei 8.212/91 estabelece que o contratante de serviços caracterizados como **cessão de mão de obra** deve reter 11% do valor das notas fiscais e efetuar o devido recolhimento. Grifei*

09 - No conceito de cessão de mão-de-obra, destaca-se a natureza contínua do serviço, ficando o pessoal utilizado à disposição exclusiva do tomador, que gerencia a realização do serviço. O objeto do contrato é somente a mão-de-obra. No conceito de empreitada o contrato focaliza-se no serviço a ser prestado.

10 - Outrossim o seguinte obtido no site https://ogfigovernance.com/blog_post/diferencas-cessao-de-mao-de-obra-e-empreitada/:

De acordo com definição do Portal Tributário, 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.”

De forma simples, podemos dizer então que a cessão de mão de obra ocorre quando uma empresa disponibiliza seus funcionários para prestar serviços a outra.

Neste conceito, destaca-se a natureza contínua do serviço, ficando o pessoal à disposição exclusiva do tomador, que gerencia a realização do serviço mas não possui vínculo empregatício direto com eles.

Já a empresa cedente, fica responsável pela contratação, pagamento de salários, fornecimento de benefícios e demais obrigações trabalhistas.

Esse tipo de contratação é comumente utilizada em setores como terceirização de serviços, construção civil, logística, entre outros, em que há demanda por trabalho temporário ou sazonal.

Tipos de empreitada

A empreitada, por sua vez, é um contrato pelo qual uma pessoa se compromete a realizar determinada obra ou serviço por um preço ajustado. Existem dois tipos:

Empreitada Total

Na empreitada total, o contratado assume a responsabilidade de realizar toda a obra ou serviço contratado, fornecendo os materiais e a mão de obra necessários. Nesse caso, o contratante não interfere nos detalhes da execução da obra, apenas define o resultado final esperado.

Portanto, o proprietário busca o produto acabado, sem as preocupações e responsabilidades que possam acompanhar a obra.

Podemos definir como as suas principais características:

Obra completa: *o contratado é responsável por executar e entregar a obra completa.*

Preço global: *o contrato de empreitada total estabelece um preço global para a execução da obra, que é acordado entre as partes.*

Especificações técnicas: *o contrato deve conter as especificações técnicas detalhadas da obra, descrevendo os requisitos e padrões a serem seguidos na execução do projeto.*

Empreitada Parcial

Já na empreitada parcial, também conhecida como empreitada por preço unitário ou a preço de custo, o contratado assume a responsabilidade por uma parte específica da obra ou serviço, como a instalação elétrica, a pintura, entre outros.

Nessa modalidade, o contratante pode ter maior participação e controle sobre a execução da tarefa, exigindo padrões e especificações próprias.

Podemos definir como as suas principais características:

Execução de parte da obra: o contratado é responsável por executar apenas uma parte específica da obra, em vez de ser responsável pela obra completa.

Preço unitário ou preço de custo: o pagamento é estabelecido com base em um preço unitário, ou seja, um valor pré-determinado por unidade de medida.

Responsabilidades limitadas: o contratado tem responsabilidade apenas pela parte específica da obra que foi contratada

11 – Na minha visão o art. 31 da Lei 8.212/91 somente quer que seja efetuada a retenção nos contratos de cessão de mão de obra, não havendo previsão legal, mesmo havendo em normativo infralegal, para os contratos de empreitada ou subempreitada como é no caso dos autos sendo ilegal a cobrança e afronta o art. 31 da Lei 8.212/91.

12 – Após essas considerações o que me leva a crer é o debate sobre apenas a aplicação da responsabilidade tributária pelo art. 31 da Lei 8.212/91 (art. 128 do CTN)

13 - Cabe informar que no caso, houve a retenção, contudo, apenas sobre o valor de 50% do valor da nota fiscal em vista da informação em contrato para efetuar a retenção de 11% apenas sobre o valor da metade da Nota Fiscal. Pelo que verifiquei a autuação está se dando apenas sobre a diferença de uma parcela.

14 – No caso entendo que não cabe a retenção do art. 31 da Lei 8.212/91 pois a descrição do serviço ocorrido e indicado no contrato de e-fls. 64/68 não se trata de cessão de mão de obra.

15 – Vejamos o entendimento do E. STJ nos autos do RESP 1.740.706/RJ, relator Ministro Francisco Falcão da 1ª Turma, diz o seguinte no início de seu voto: **“ O Superior Tribunal de Justiça possui entendimento segundo o qual a submissão dos empregados da empresa prestadora de serviços ao poder de comando da empresa contratante (tomadora de serviços) é um requisito necessário à caracterização da cessão de mão-de-obra.”** Segue assim ementado:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. NECESSIDADE DE SUBORDINAÇÃO DOS EMPREGADOS DA EMPRESA PRESTADORA À EMPRESA TOMADORA. I - Na origem, trata-se de ação anulatória de crédito tributário por meio da qual a Recorrente, tomadora de mão de obra, pretende desconstituir autuações realizadas pelo INSS em seu desfavor em virtude do inadimplemento de contribuições previdenciárias.

II - A submissão dos empregados da empresa prestadora de serviços ao poder de comando da empresa contratante (tomadora de serviços) é requisito necessário à caracterização da cessão de mão-de-obra e, portanto, imprescindível para responsabilização solidária, à luz do art. 31 da Lei 8.212/91. Precedentes: REsp 499.955/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 14/6/2004 e REsp 488.027/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 14/6/2004.

III - As instâncias ordinárias realizaram, tão somente, a análise jurídica da expressão "colocação à disposição do contratante" constante da redação do art. 31 da Lei 8.212/91, sem, contudo, adentrar ao mérito da existência da efetiva submissão dos empregados da empresa prestadora de serviços ao poder de comando da empresa contratante no caso concreto. Por tal motivo, faz-se necessária a devolução dos autos à origem para a apreciação de matéria fática imprescindível para eventual responsabilização solidária, o que foge à estreita competência deste STJ.

IV - Recurso especial provido.

(REsp n. 1.740.706/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 9/4/2019, DJe de 12/4/2019.) grifei

16 - Vejamos também o entendimento vazado no RESP n.º 488.027/SC de relatoria do saudoso Min. Teori Zavascki da 2ª Turma do E. STJ, provando que a 1ª Seção do E. STJ entende que nos casos de responsabilidade por cessão de mão de obra necessário ser avaliado se no contrato existe prova de eventual poder de comando dos empregados da contratada (empresa substituída) com os tomadores (substituídos):

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS (LEI 9.711/88). EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. NATUREZA DAS ATIVIDADES. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA NÃO CARACTERIZADA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A ausência de debate, na instância recorrida, dos dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai a incidência da Súmula 282 do STF.

2. Para efeitos do art. 31 da Lei 8.212/91, considera-se cessão de mão-de-obra a colocação de empregados à disposição do contratante (submetidos ao poder de comando desse), para execução das atividades no estabelecimento do tomador de serviços ou de terceiros.

3. Não há, assim, cessão de mão-de-obra ao Município na atividade de limpeza e coleta de lixo em via pública, realizada pela própria empresa contratada, que, inclusive, fornece os equipamentos para tanto necessários.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.

(REsp n. 488.027/SC, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 1/6/2004, DJ de 14/6/2004, p. 163.) Grifei

17 – Da mesma forma precedente da C. 2ª Turma do E. CARF no Ac. 9202-004.404 j. 25/08/2016 de relatoria da I. Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em caso em que foi desprovido por unanimidade o recurso especial da União. Apesar de tratar de contrato administrativo, o cerne da questão, caracterização de mão de obra, foi afastada pelos mesmos fundamentos do E. STJ:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2009, 2010

CONHECIMENTO. VALORAÇÃO DE PROVAS SUPOSTAMENTE DECORRENTES DA MESMA SITUAÇÃO FÁTICA.

Em se tratando do acórdão recorrido e do(s) paradigmas de mesma situação fática com caracterizada identidade probatória, é de se conhecer do feito, sob pena de se

possibilitar a manutenção de decisões definitivas conflitantes em sede administrativa diante de idêntico suporte fático-probatório.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. AUSÊNCIA DE PROVAS. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO DE TRANSPORTE COLETIVO DE PASSAGEIROS. RETENÇÃO.

Nos contratos administrativos de concessão de serviço público de transporte coletivo de passageiros o particular executa em seu nome, por sua conta e risco, o serviço delegado. **Assim, inexistindo provas de que a Administração Pública exercia qualquer interferência direta nos serviços desempenhados pelos trabalhadores contratados, descaracterizado está o conceito de cessão de mão-de-obra para fins de aplicação da retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91.**

Recurso Especial do Procurador Negado

Ac. 9202-004.404 j. 25/08/2016

Rela. Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

18 – Pela análise dos julgados, entendo que mesmo que haja na lei previsão de determinado serviço ser considerado como de cessão de mão de obra, a *ratio essendi* do art. 31 § 3º da Lei 8.212/91 é a necessidade de ser comprovada nos autos do termo “colocação à disposição do contratante”, pois não há presunção legal nesses casos.

19 – Da mesma forma as explicações do I. Conselheiro João Victor Aldinucci no Ac. 2402-006.655 j. 03/10/2018:

“Na cessão de mão de obra, a contratante é quem passa a dirigir as atividades dos trabalhadores, e não a empresa contratada. Seria necessário, no entender deste relator, uma demonstração mais detalhada da subsunção do conceito do fato ao conceito da norma do art. 31, para concluir-se pela presença da cessão de mão de obra de que trata a lei previdenciária.

Seria igualmente necessário que o agente fiscal fizesse o enquadramento legal num dos itens da lista de serviços constante do Regulamento.

Caso contrário, qualquer contrato de prestação de serviços poderia ser compreendido como contrato com cessão de mão de obra, o que não é o objetivo da lei. Na dicção legal, a empresa contratada tem que ceder seus trabalhadores à empresa contratante (obrigação à retenção das contribuições), hipótese que se diferencia da prestação de serviços pela empresa contratada, onde reside a necessidade de demonstração minimamente pormenorizada e do devido enquadramento legal na lei previdenciária, sob pena de banalização do instituto.”

20 – Pois bem, feitas essas considerações, não vejo pela análise do contrato de e-fls. 64/68 considerar a existência de cessão de mão de obra no sentido de submissão ou comando e à disposição dos empregados da contratada à contratante, vejamos o que consta dos contratos de e-fls. 28/52 e parte do relatório fiscal:

Relatório Fiscal:

3.2) Na presente ação fiscal foram auditadas as obras de construção civil executadas pelo contribuinte para a contratante Companhia de Saneamento do Paraná – SANEPAR, matriculadas sob números: 50.018.71903/79 (obra SANEPAR – Ouro Branco – Londrina/PR), 50.018.31430/74 (obra SANEPAR – Zona Norte – Londrina/PR) e 50.017.93592/73 (obra SANEPAR – Arapongas/PR);

Omissis (...)

3.7) Período dos créditos constituídos através deste Auto de Infração: referente NFS da empresa CONSTRUHAB: agosto de 2005 a julho de 2006; referente as NFS da empresa MAPER: maio de 2005 a julho de 2006

Omissis (...)

5) ELEMENTOS EXAMINADOS:

No decorrer da auditoria fiscal foram examinados, entre outros, os seguintes documentos: GFIP's, contratos e notas fiscais de prestação de serviços, livros "Razão" relativos aos exercícios de 2005 e 2006 e os seguintes livros "Diário":

Nº ANO	Termo Autent JCP	Data	Periodo
48 2005	06/100401-2	03/mai/2006	janeiro a agosto/2005
49 2005	06/100403-0	03/mai/2006	setembro a dezembro/2005
50 2006	07/049887-3	04/mai/2007	janeiro a dezembro/2006

Contratos Consórcio Maper e Construhab – Zona Norte:

1) OBJETO DA OBRA

A CONTRATANTE solicita ao CONTRATADO, pelo presente, sob o regime de subempreitada global, os serviços, com emprego de mão de obra, materiais e equipamentos, maquinários, veículos, ferramentas, assistência técnica, gerenciamento e especificações de compras, todos os recursos administrativos até o pronto acabamento da obra do Contrato 026/2005-SANEPAR, assinado entre a CONTRATANTE e a Companhia de Saneamento do Paraná – SANEPAR, em 25/04/05, aqui denominado "Contrato Principal", cujo valor total é de R\$ 1.647.195,73 (Um Milhão, Seiscentos e Quarenta e Sete Mil, Cento e Noventa e Cinco Reais e Setenta e Três Reais).

A execução dos serviços está subordinada às condições estabelecidas no Contrato Principal e seus documentos, plantas e anexos, os quais farão parte integrante do presente, declarando o CONTRATADO, expressamente, conhecer tais disposições e a elas dar cumprimento integral, em tudo o que se relacionarem com o presente Contrato.

São as obras de ampliação do Sistema de Água de Londrina, compreendendo as seguintes Unidades Construtivas:

Contratos Consórcio Maper e Construhab – Ouro Branco:

1) OBJETO DA OBRA

A CONTRATANTE solicita ao CONTRATADO, pelo presente, sob o regime de subempreitada global, os serviços, com emprego de mão de obra, materiais e equipamentos, maquinários, veículos, ferramentas, assistência técnica, gerenciamento e especificações de compras, todos os recursos administrativos até o pronto acabamento da obra do Contrato 034/2005-SANEPAR, assinado entre a CONTRATANTE e a Companhia de Saneamento do Paraná – SANEPAR, em 06/06/05, aqui denominado "Contrato Principal", cujo valor total é de R\$ 4.305.666,45 (Quatro Milhões, Trezentos e Cinco Mil, Seiscentos e Sessenta e Seis Reais e Quarenta e Cinco Centavos).

A execução dos serviços está subordinada às condições estabelecidas no Contrato Principal e seus documentos, plantas e anexos, os quais farão parte integrante do presente, declarando o CONTRATADO, expressamente, conhecer tais disposições e a elas dar cumprimento integral, em tudo o que se relacionarem com o presente Contrato.

São as obras de ampliação do Sistema de Água de Londrina, compreendendo:

- EXECUÇÃO DE AMPLIAÇÃO DO SISTEMA DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA, NO MUNICÍPIO DE LONDRINA/PR-OURO BRANCO, localizada à Rua Sebastião A.S. Callero, Lote 05, Jardim Ouro Branco, composto de:

Maper Construtora Civil e Incorporadora Ltda.

1) OBJETO DA OBRA

A CONTRATANTE solicita à CONTRATADA, pelo presente, sob o regime de subempreitada global, os serviços, com emprego de mão de obra, materiais e equipamentos, maquinários, veículos, ferramentas, assistência técnica, gerenciamento e especificações de compras, todos os recursos administrativos até o pronto acabamento da obra do Contrato 024/2005-SANEPAR, assinado entre a CONTRATANTE e a Companhia de Saneamento do Paraná – SANEPAR, em 01/04/2005, aqui denominado "Contrato Principal", cujo valor total é de R\$ 2.873.000,00 (Dois Milhões, Oitocentos e Setenta e Três Mil Reais).

A execução dos serviços está subordinada às condições estabelecidas no Contrato Principal e seus documentos, plantas e anexos, os quais farão parte integrante do presente, declarando a CONTRATADA, expressamente, conhecer tais disposições e a elas dar cumprimento integral, em tudo o que se relacionarem com o presente Contrato.

São as obras de ampliação do Sistema de Esgoto Sanitário, compreendendo as seguintes Unidades Construtivas:

21 – Os contratos são todos de subempreitada não havendo nenhuma cessão de mão de obra conforme conceito legal, pois os empregados das subempreiteiras não são comandados ou dirigidos pelos do subempreiteiro, na forma acima colocada.

22 – Portanto, dou provimento ao recurso do contribuinte para reconhecer que os contratos de e-fls. 28/52 não estão relacionados à cessão de mão de obra mas sim de são

contratos de empreitada, fugindo da determinação do art 31 da Lei 8.212/91 conforme acima justificado.

Conclusão

23 – Pelo exposto dou provimento ao recurso da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

Voto Vencedor

Conselheiro Wilsom de Moraes Filho – Redator Designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa do nobre redator, como passaremos a demonstrar.

De início discordo do voto vencido no sentido de que a retenção só deve ser efetuada nos contratos de cessão de mão de obra.

O artigo 31 da Lei 8.212/91, abaixo transcrito, redação vigente na época do fato gerador, estabelece que a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de obra deve reter, a título de contribuições previdenciárias, onze por cento do valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

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).

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

§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§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).

§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 nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

§5º O cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

Numa interpretação sistemática dos §§ 4º do art. 31 da Lei 8.21/91 conclui-se que o legislador ordinário pautou-se por estabelecer uma presunção de que há cessão de mão de obra nos serviços de limpeza, conservação, zeladoria, vigilância, segurança e empregada de mão de obra, prestados por pessoa jurídica a outras empresa, mesmo que na forma de trabalho temporário.

Além de relacionar de forma não exaustiva diversas categorias de serviços historicamente prestados mediante cessão de mão de obra, o mesmo §4º ainda agora referido, conferiu ao Regulamento a competência legislativa para estabelecer outros serviços os quais também estariam sujeitos à retenção caso fossem prestados mediante cessão de mão de obra.

As conclusões externadas no parágrafo anterior são corroboradas pelos preceitos encartados nos §§ 2º e 3º do art. 219 do Regulamento da Previdência Social, o qual, em âmbito, sem extrapolar a competência que lhe fora outorgada pela Lei nº 9.711/98, ampliou o rol de serviços que, se prestados mediante cessão de mão de obra, estariam sujeitos à retenção, assim disposto:

Art.219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empregada 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)

§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.

§2º Enquadram-se na situação prevista nos caput dos seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

I-limpeza, conservação e zeladoria;

II-vigilância e segurança;

III-construção civil;

IV-serviços rurais;

V-digitação e preparação de dados para processamento;

VI-acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;

VII-cobrança;

VIII-coleta e reciclagem de lixo e resíduos;

IX-copa e hotelaria;

X-corte e ligação de serviços públicos;

XI-distribuição;

XII-treinamento e ensino;

XIII-entrega de contas e documentos;

XIV-ligação e leitura de medidores;

XV-manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;

XVI-montagem;

XVII-operação de máquinas, equipamentos e veículos;

XVIII-operação de pedágio e de terminais de transporte;

XIX-operação de transporte de cargas e passageiros;

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

XX-portaria, recepção e ascensorista;

XXI-recepção, triagem e movimentação de materiais;

XXII-promoção de vendas e eventos;

XXIII-secretaria e expediente;

XXIV-saúde; e

XXV-telefonia, inclusive telemarketing.

§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.

§4º O valor retido de que trata este artigo deverá ser destacado na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, sendo compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa contratada quando do recolhimento das contribuições destinadas à seguridade social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados.

§5º O contratado deverá elaborar folha de pagamento e Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social distintas para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante do serviço.

§6º A empresa contratante do serviço deverá manter em boa guarda, em ordem cronológica e por contratada, as correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, Guias da Previdência Social e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com comprovante de entrega.

§7º Na contratação de serviços em que a contratada se obriga a fornecer material ou dispor de equipamentos, fica facultada ao contratado a discriminação, na nota fiscal, fatura ou recibo, do valor correspondente ao material ou equipamentos, que será excluído da retenção, desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado.

§8º Cabe ao Instituto Nacional do Seguro Social normatizar a forma de apuração e o limite mínimo do valor do serviço contido no total da nota fiscal, fatura ou recibo, quando, na hipótese do parágrafo anterior, não houver previsão contratual dos valores correspondentes a material ou a equipamentos.

§9º Na impossibilidade de haver compensação integral na própria competência, o saldo remanescente poderá ser compensado nas competências subsequentes, inclusive na relativa à gratificação natalina, ou ser objeto de restituição, não sujeitas ao disposto no § 3º do art. 247. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§10. Para fins de recolhimento e de compensação da importância retida, será considerada como competência aquela a que corresponder à data da emissão da nota fiscal, fatura ou recibo.

§11. As importâncias retidas não podem ser compensadas com contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social para outras entidades.

§12º O percentual previsto no caput será acrescido de quatro, três ou dois pontos percentuais, relativamente aos serviços prestados pelos segurados empregado, cuja atividade permita a concessão de aposentadoria especial, após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

O §3º do art. 219 do RPS não deixa dúvidas de que, nos serviços de construção civil o regime da retenção previdenciária é de observância obrigatória tanto nos serviços prestados mediante cessão de mão de obra quanto naqueles contratados mediante empreitada de mão de obra. Tal imperatividade também se verifica nos serviços de limpeza, conservação e zeladoria, como ainda, nos de vigilância e segurança.

Nos serviços de construção civil, seja a contratação em empreitada parcial ou na subempreitada, com ou sem fornecimento de material, deverá a contratante efetuar a retenção de 11%, conforme previsto na legislação tributária.

O recorrente sustenta que a situação fática do caso se enquadra no art. 149 da IN SRP n.º 03/2005, e não no art. 150, inciso I da citada IN como realizou o auditor.

A lei estabelece simplesmente que a retenção deve ser calculada sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços. Contudo, mitigando o rigor da lei ordinária, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, em seu artigo 219, §§ 7º e 8º, possibilitou a diminuição da base de cálculo da retenção nas hipóteses em que há fornecimento de materiais e/ou equipamentos.

A possibilidade de redução da base de cálculo da retenção nos casos em que a contratada se obriga a fornecer materiais ou dispor de equipamentos, prevista nos §§ 7º e 8º do art. 219 do Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, foi disciplinada pelos artigos 149 a 151 da Instrução Normativa SRP n.º 03, de 14/07/2005, com a redação dada pela Instrução Normativa SRP n.º 20, de 11/01/2007:

Art. 149. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, **discriminados no contrato e na nota fiscal**, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, desde que comprovados.

§ 1º O valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do serviço, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção.

§ 2º Para os fins do § 1º, a contratada manterá em seu poder, para apresentar à fiscalização da SRP, os documentos fiscais de aquisição do material ou o contrato de locação de equipamentos, conforme o caso, relativos ao material ou equipamentos cujos valores foram discriminados na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

§ 3º Considera-se discriminação no contrato os valores nele consignados, relativos ao material ou equipamentos, ou os previstos em planilha à parte, desde que esta seja parte integrante do contrato mediante cláusula nele expressa.

Art. 150. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, **cujo fornecimento pela contratada esteja apenas previsto em contrato**, desde que **discriminados na nota fiscal**, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a:

I - cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - trinta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada;

III - sessenta e cinco por cento quando se referir à limpeza hospitalar e oitenta por cento quando se referir aos demais tipos de limpezas, do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

§ 1º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, mas não estiver prevista em contrato, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, desde que haja a discriminação de valores nestes documentos, observando-se, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, os percentuais abaixo relacionados:

I - dez por cento para pavimentação asfáltica;

II - quinze por cento para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;

Art. 151. Não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou utilização de equipamento e o uso deste equipamento não for inerente ao serviço, mesmo havendo discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, exceto no caso do serviço de transporte de passageiros, onde a base de cálculo da retenção corresponderá à prevista no inciso II do art. 150.

Isso posto, os cenários apresentados pela IN são:

1: Existe previsão expressa e discriminada no contrato e na nota fiscal do valor dos aquisição dos bens (art. 149).

2: Existe previsão genérica no contrato de emprego de materiais, sem, contudo, fixar se seu valor **e há discriminação na nota fiscal**: possibilidade de a retenção incidir sobre 50% da nota ou fatura (art. 150, caput);

3: Não existe previsão em contrato, a despeito de a utilização de equipamentos ser inerente à execução dos serviços e **há discriminação dos valores**: retenção sobre 50% da nota ou fatura, exceto para as atividades específicas que o dispositivo menciona (art. 150, §1º).

4: Não existindo previsão contratual **ou** não sendo de uso inerente ao serviço, mesmo que haja discriminação em nota fiscal: a retenção é de 100% do valor da nota fiscal (art. 151).

A Fiscalização relata, conforme transcrito abaixo, que as partes estipularam valores aleatórios apenas “para efeito da retenção para a seguridade social”, sempre calculados a base de 75% do total da NF a título de materiais e equipamentos e 25% de mão de obra. Vejamos.

3.3) Os contratos de prestação de serviços (subempreitadas) firmados pelo contribuinte com as empresas MAPER Construtora Civil e Incorporadora Ltda (CNPJ:79.580.0007/0001-80) e CONSTRUHAB Construtora Civil e Incorporadora Ltda (CNPJ: 77.275.196/0002-32) previam, para a execução dos serviços contratados, o fornecimento de mão-de-obra, materiais e equipamentos. No item 2 dos contratos - "Dos Valores e Serviços" - as partes estipulam valores aleatórios do mão-de-obra e materiais e equipamentos apenas "para efeito da retenção para a seguridade social", sem discriminar as parcelas que totalizam os valores estipulados. O § 7º do artigo 219 do Decreto 3.048/99 prevê que o valor correspondente ao material ou equipamento será excluído da retenção, desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado. Esta mesma previsão consta no artigo 149 da Instrução Normativa - IN SRP 03, de 14/07/2005, vigente a época da emissão das NFS;

3.4) As empresas contratadas destacaram em todas as notas fiscais de prestação de serviços (NFS) emitidas para a Construtora Piacentini (contratante), valores a título de "materiais e equipamentos" calculados a base de 75% do total da NFS e valores de serviços (mão-de-obra) calculados a base de 25% do total da NFS, Sobre o percentual de 25% do total da NFS aplicaram o percentual legal de 11%, destacando-o como sendo o valor retido sobre a NFS (que foram recolhidos pela contratante em nome das contratadas);

3.5) A situação fática existente entre contratadas e contratante (fornecimento de materiais ou de equipamentos previstos em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, mas com discriminação em NFS), enquadra-se na previsão do inciso I artigo

150 da Instrução Normativa SRP 03, de 14/07/2005 (vigente a época), sendo que o valor da retenção deveria corresponder, no mínimo, a 50% do valor bruto da nota fiscal de prestação de serviços, o que não ocorreu;

Os três contratos de prestação de serviço firmados com as subcontratadas, apesar de se referirem a objetos diferentes, os valores de mão-de-obra e materiais e equipamentos permaneceram sempre nos percentuais de 25% e 75% respectivamente, denotando claramente que realmente foram estabelecidos somente para o efeito de retenção para a seguridade social.

Dessa forma, se os valores com materiais e equipamentos foram atribuídos em percentuais fixos aos diversos contratos e não havendo a devida comprovação dos valores, está correto o entendimento da Fiscalização ao enquadrar a situação da empresa no art. 150, Inciso I da IN SRP nº 03/2005 e não no art. 149 da mesma Instrução Normativa, como solicita o sujeito passivo.

Há previsão em contrato, ainda que irreal e destaque em Nota Fiscal, mas o contribuinte não prova o valor real entre a mão de obra e o material.

Quanto a retenção o art. 33, § 5º da Lei nº 8.212/1991, deixa claro que os descontos de contribuições legalmente autorizados sempre se presumem feitos oportuna e regularmente pela empresa, sendo a responsabilidade direta de quem tinha o dever de realiza-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.

(grifou-se)

A Lei acima reproduzida, com autorização do disposto do art. 128 do CTN, passou a atribuir a sujeição passiva exclusiva da obrigação principal à tomadora de serviço na condição de responsável por substituição (art. 121, II, CTN).

Por ser a autuada o único sujeito passivo do tributo torna-se irrelevante, para fins de aferição do cumprimento da obrigação principal, o fato da prestadora ter ou não efetuado seus recolhimentos previdenciários. Desse modo, resta incólume o lançamento. Trata-se de presunção legal absoluta que milita em favor da fiscalização previdenciária, portanto não há motivo para se verificar os eventuais recolhimentos efetuados pela empresa prestadora.

Cabe lembrar que saldo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes(art. 123 do CTN).

Perante a Fazenda Pública, a obrigada pela retenção e posterior recolhimento do valor retido será sempre da empresa tomadora.

Diante do disso, entendo que não há reparos a fazer no acórdão de piso.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Wilsom de Moraes Filho