



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11516.000003/2008-15
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº **2301-002.685 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de abril de 2012
Matéria NFLD - Retenção de 11% - cessão de mão-de-obra
Recorrente BADESC - AGENCIA DE FOMENTO DO ESTADO DE SANTA CATARINA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 30/11/2001 a 31/05/2007

RETENÇÃO. EMPRESAS ENQUADRADAS NO SIMPLES

Verificando no caso concreto que o enquadramento no Simples se deu posteriormente ao período objeto do lançamento, não há razão para a inexigibilidade da retenção.

PROVA DE PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PELAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS.

Com o advento da Lei nº 9.711/98 o regime jurídico que era de responsabilidade solidária foi alterado para o de substituição tributária, sendo de exclusiva responsabilidade do tomador de serviços, *ex vi* do que fora decidido em recurso repetitivo pelo E. STJ no Recurso Especial nº 1.131.047, a retenção e o recolhimento da contribuição.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR DA NOTA FISCAL. NÃO CONFIGURAÇÃO DA CONTINUIDADE DO SERVIÇO OU DA SUBORDINAÇÃO.

As empresas tomadoras de serviços mediante empreitada ou cessão de mão de obra encontram-se obrigadas a reter e recolher 11% do valor da nota fiscal (art. 31 da Lei nº 8.212/1991).

Para que o serviço se enquadre como cessão de mão de obra, é necessário que seja prestado em caráter contínuo (necessidades contínuas da empresa), com subordinação das pessoas físicas prestadoras a tomadora dos serviços e que esteja expressamente arrolado no rol previsto no art. 31, §4º da Lei nº 8.212/1991 ou do art. 219, §2º do Decreto nº 3.048/1999, sem o que não lhe será aplicado o regime jurídico previsto no *caput* do art. 31 da Lei nº 8.212/1991.

Documento assinado digitalmente conforme Lei nº 11.343-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/09/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 1

2/09/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 04/10/2012 por MARCELO OLIVEIR

A, Assinado digitalmente em 19/09/2012 por ADRIANO GONZALES SILVERIO

Impresso em 08/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA

Há de se aplicar o artigo 35 caput da Lei 8.212/91, com a redação da Lei nº 11.941/09 em homenagem ao princípio da retroatividade benigna, se essa for mais benéfica ao contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 1) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, mantendo no lançamento somente os valores oriundos dos contratos com as empresas Back Serviços de Vigilância e Segurança Ltda e Enluz Instalações Elétricas Ltda, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério e Bernadete de Oliveira Barros, que negavam provimento ao recurso; b) em manter a aplicação da multa, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada. Redator: Leonardo Henrique Pires Lopes.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Adriano Gonzales Silvério - Relator.

Leonardo Henrique Pires Lopes – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (presidente da turma), Damião Cordeiro de Moraes (vice-presidente), Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva e Adriano Gonzales Silvério.

Relatório

Trata-se de NFLD nº 37.052.843-3, cientificada ao contribuinte em 09/01/2008, a qual exige contribuição previdenciária referente à retenção de 11% (onze por cento) calculada sobre o valor bruto das Notas Fiscais referentes a serviços contratados mediante cessão de mão-de-obra.

O sujeito passivo apresentou sua impugnação alegando, em breve síntese o seguinte: i) decadência parcial do crédito tributário, com base no artigo 173, inciso I do CTN; ii) nulidade do auto de infração, em virtude da não caracterização da cessão de mão-de-obra; iii) impossibilidade de retenção quando os serviços são prestados por pessoas jurídicas inscritas no Simples; iv) há prova de que as empresas prestadoras dos serviços pagam suas contribuições previdenciárias.

A DRJ de Florianópolis determinou a conversão do julgamento em diligência para que fosse demonstrada *“a forma de execução dos serviços contratados pela notificada”*.

Para a realização da diligência a fiscalização expediu Termo de Intimação Fiscal requerendo a apresentação das Notas Fiscais emitidas, bem como dos contratos celebrados com os prestadores de serviços. Coletada a documentação, assim concluiu o Fisco:

2.1. Quanto aos serviços prestados pela empresa BACK SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA E SEGURANÇA LTDA., os mesmos referem-se a serviços de vigilância, prestados de forma contínua por empregados da empresa contratada (BACK), nas dependências da empresa contratante (BADESC). São serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, previstos no art. 31 da Lei nº 8.212/1991 e alterações posteriores.

2.1.1. — O lançamento refere-se As diferenças de R\$ 6.706,20 nas bases de cálculo da retenção, no período de 08/2006 a 03/2007, não consideradas pela prestadora de serviço, quando do destaque nas notas fiscais e pela contratada (BADESC), pois efetuou a retenção e o recolhimento da contribuição somente sobre a base de cálculo de R\$ 33.531,00. Todas as notas fiscais do período foram emitidas no valor de R\$ 40.237,20, onde a empresa prestadora destacou o valor de R\$ 3.688,41 a título de retenção de 11% para a Seguridade Social. Para comprovação, foram juntadas As fls. 313 a 324, cópias do Contrato e das Notas Fiscais Faturas emitidas.

2.2. Os serviços prestados pelas demais empresas, presentes no lançamento e relacionadas a seguir, referem-se a serviços executados mediante empreitada de mão-de-obra nos serviços de limpeza, conservação e zeladoria e nos serviços de construção civil, também previstos na lei nº 8212/1991 (art.31 e parágrafos) e no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3048/1999 (art.219, I e III do §2º e §3º). Ainda, foram observados no lançamento, os dispositivos contidos nas Instruções Normativas vigentes A época da ocorrência dos fatos geradores.

2.2.1. TELETRO ENGENHARIA ELÉTRICA LTDA. Trata-se de serviços de instalações elétricas, classificados como de construção civil, compreendidos no subgrupo "45.41-1 talações Elétricas" e subclasse correspondente da tabela CNAE — Classificação Nacional de Atividades Econômicas integrante das instruções normativas. Juntadas As fls. 325 a 353, cópias das Notas Fiscais de Prestação de Serviços e Propostas de Comercialização.

2.2.2. ENAR AR CONDICIONADO LTDA. Trata-se de serviços de manutenção preventiva e corretiva nos sistemas de refrigeração da sede da empresa, classificados como serviços de construção civil, no subgrupo "45.42-0 — Instalações de Sistemas de -Ar Condicionado, de ventilação e refrigeração" e correspondente subclasse. Para comprovação dos referidos serviços, foram juntadas, As fls. 354 a ,383, cópias do Contrato

BADESC nº 024/2002, e Notas Fiscais de Serviço (amostragem).

2.2.3. PRÉSTICOM PRESTAÇÕES E SERVIÇOS E COMERCIO LTDA ME. Trata-se de serviços, de limpeza de terrenos; e, serviços, de construção civil, compreendidos na citada tabela CNAE, tais comó:4 .elétricos, pintura e demolição. Juntadas As fls:' 384 a 397, cópias de todas as Notas Fiscais de Serviço bem como de diversos orçamentos.

2.2.4. CRIMATEC CRICIUMA MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO LTDA ME. Trata-se de diversos serviços de construção civil, discriminados na proposta da contratada, cuja cópia, juntamente com a Nota Fiscal de Serviço, foi juntada As fls. 398 a 399.

2.2.5. BECKER COMÉRCIO E SERVIÇOS EM TELECOMUNICAÇÕES LTDA. Trata-se de serviços na rede telefônica, classificados como de construção civil, conforme tabela CNAE já citada, na subclasse "45.41-1/00 Instalação e manutenção elétrica em edificações, inclusive elevadores, escadas, esteiras rolantes e antenas (cuja subclasse compreende também a colocação de cabos para instalações telefônicas)". Juntadas as cópias das Notas Fiscais de Serviço As fls. 400 a 402.

2.2.6. CONSTRUTORA E INCORPORADORA DESTERRO LTDA. Trata-se de serviços de construção civil relativos A restauração de prédio de propriedade do BADESC, conforme contrato BADESC nº 001/2006, cuja cópia, juntamente com a Nota Fiscal Prestação de Serviço foi anexada As fls. 403 a 428.

2.2.7. SP SERVIÇOS ELÉTRICOS LTDA. Trata-se de serviços elétricos classificados na tabela CNAE como de construção civil, cujas cópias de todas as Notas Fiscais de Serviços foram juntadas As fls. 429 a 471.

2.2.8. LABTEC TELECOMUNICAÇÕES INDÚSTRIA E COM. LTDA. Trata-se de serviços de manutenção preventiva e corretiva na rede telefônica da empresa, classificados como de construção civil na tabela CNAE já citada, conforme Contrato BADESC 025/07, cuja cópia, juntamente com as Notas Fiscais de Serviços, foram juntadas as fls. 472 a 479.

2.2.9. ENLUZ INSTALAÇÕES ELÉTRICAS LTDA. Trata-se de serviços de instalação elétrica, classificados com de construção civil, na referida tabela CNAE, cuja cópia da Nota Fiscal de Prestação de Serviço foi anexada A fl. 480.

2.2.10. DSD ENGENHARIA LTDA. Trata-se de serviços de manutenção preventiva e corretiva no sistema elétrico da empresa, classificados como de construção civil, conforme tabela CNAE. Cópia do CONTRATO BADESC nº 061/06 e das Notas Fiscais de Serviços, juntadas As fls. 481 a 489.

O autuado, intimado do resultado da diligência, ficou-se silente.

A primeira instância administrativa acolheu a preliminar de decadência, para nos termos do artigo 150, § 4º excluir do lançamento o período de 11/2001 a 12/2002, mantendo a autuação no restante.

O autuado, inconformado, apresentou recurso voluntário repisando os argumentos suscitados em sede de impugnação, exceto em relação à preliminar de decadência.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Adriano Gonzales Silvério

O recurso reúne as condições de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Empresas enquadradas no Simples

Argui a recorrente que as empresas Presticom e SP Serviços Elétricos, por estarem enquadradas no Simples não poderiam sofrer a retenção de 11% sobre os serviços prestados.

O E. Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 1.112.467, julgado sob a sistemática de recurso repetitivo entendeu que as empresas submetidas ao regime diferenciado de tributação do Simples não estavam sujeitas à retenção aqui debatida.

Esse Colendo Conselho, por meio do seu regimento interno (artigo 62-A), determina que sejam aplicadas as decisões definitivas do mencionado Tribunal Superior aos casos ora em julgamento.

Ocorre que, no caso em questão, a empresa Presticom, segundo consulta ao sítio do Simples Nacional passou a ser optante por esse regime de tributação a partir de 01/01/2008, portanto, fora do período objeto da autuação.

Situação análoga ocorre com a empresa SP Serviços de Instalações, a qual segundo consulta ao sítio do Simples Nacional passou a ser optante por esse regime de tributação a partir de 01/07/2007. Em que a data retro estar compreendida no período objeto da autuação, verifico que diante dos documentos apresentados pelo autuado no curso da diligência fiscal, essa empresa lhe prestou serviços no ano de 2005 e 2006, antes, portanto, do enquadramento no Simples.

Logo, não procedem as razões suscitadas no recurso nesse tocante.

Prova de pagamento das contribuições previdenciárias pelas empresas prestadoras de serviços

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 1.131.047 decidiu, no regime de recurso repetitivo, o qual deve ser aplicada nas decisões proferidas pelo CARF (artigo 62-A do Regimento Interno) que o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, a partir das alterações promovidas pela Lei nº 9.711/98 passou a definir regime de substituição tributária, segundo a qual o contribuinte substituto tem o dever legal de antecipar parte do pagamento devido pelo substituído. Em outras palavras é obrigação do tomador dos serviços executados mediante cessão de mão-de-obra reter e recolher aos cofres públicos o valor resultado da aplicação da alíquota de 11% sobre o valor bruto da Nota Fiscal de prestação de serviços. Nesse sentido a ementa do julgado:

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

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

2. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

A situação postulada pela recorrente diz respeito a regime jurídico anterior à Lei nº 9.711/98, quando o artigo 31 da Lei nº 8.212/91 até a redação dada pela Lei nº 9.528/97 veiculava o instituto da responsabilidade solidária. Nessa situação, se uma das partes comprovasse o recolhimento das contribuições, a extinção do débito aproveitava a outra.

Daí porque, na presente autuação, cujo período albergado está sob o regime jurídico da substituição tributária do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, não há que se falar em prova dos recolhimentos efetuados pelos prestadores de serviços, pois tal fato não exime a autuada de cumprir o dever de reter e repassar o valor que a legislação lhe obriga.

Prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra e nulidade do auto de infração.

Entendo que a preliminar de nulidade do auto de infração confunde-se com o próprio mérito da questão e, por essa razão, passo a examiná-las em conjunto.

A controvérsia cinge-se acerca da aplicação do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, cuja redação é a seguinte:

“Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5o do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (Produção de efeitos).”

§ 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 - empreitada 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).

§ 6o Em se tratando de retenção e recolhimento realizados na forma do caput deste artigo, em nome de consórcio, de que tratam os arts. 278 e 279 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, aplica-se o disposto em todo este artigo, observada a participação de cada uma das empresas consorciadas, na forma do respectivo ato constitutivo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)."

Segundo o dispositivo legal surge a obrigação de efetuar a citada retenção e recolhimento quando o tomador contrata serviços executados mediante cessão de mão-de-obra.

Para que dúvidas não restassem acerca do alcance do termo “cessão de mão-de-obra” o legislador veiculou seu conceito no § 3º como sendo aquela em que é colocada à disposição do contratante segurados que realizem os serviços, sejam esses ligados ou não à atividade fim da empresa, exercidos ou não em suas dependências.

O § 4º, por sua vez, arrola alguns serviços que segundo a lei enquadram-se na situação de cessão de mão-de-obra, ou seja, há uma presunção *juris tantum*, até porque não poderia ser *jure et jure* haja vista o princípio da tipicidade cerrada que permeia os escaninhos do direito tributário, de que aquelas atividades, por si só exercidas, revelam a ocorrência de colocar segurados à disposição de um dado contratante para a realização dos serviços pretendidos.

Tenho ressalvas, diante do princípio da legalidade insculpido no artigo 150, inciso I, da Carta Magna, acerca da delegação prevista no já mencionado § 4º, segundo a qual decreto regulamentador poderia inserir serviços, não previstos em lei, que, presumidamente, revelam a ocorrência da cessão de mão-de-obra. Contudo, como esse E. CARF não tem competência, conforme Sumula CARF nº 02, para fazer o cotejo de relação de pertinencialidade da norma com a Constituição Federal, não há que se levar a diante essa questão.

Diante dessa delegação normativa, o artigo 219 do Decreto nº 3.048/99 ampliou a lista de serviços que, presumidamente, implicam em haver a colocação de segurados à disposição do contratante para a sua realização, *in verbis*:

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§ 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 no caput os 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.*

Diante desse quadro normativo, cabe à fiscalização, quando da lavratura do auto de infração verificar a ocorrência dos serviços discriminados e apurar se o contribuinte, diante da prestação de serviços efetuou a retenção e o repasse dos valores.

Friso que a despeito de haver uma lista prévia de serviços cuja legislação entende haver cessão de mão-de-obra isso não exime o Fisco de comprovar o fato gerador, como determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional. Ocorre que, no caso da cessão de mão-de-obra, a fiscalização diante da ocorrência de alguns dos serviços acima listados não necessita, a meu ver, de produzir prova da efetiva disponibilização de segurados ao contratante, mas tão somente do serviço prestado. Essa prova se resume, no mais das vezes, à juntada aos autos do(s) contrato(s) firmado(s) entre tomador e prestador, além de Notas Fiscais, de modo a verificar a prestação dos serviços.

Contudo, esse documento, por outro lado, pode, eventualmente, pender para o lado do contribuinte, isto é, demonstrar que para a realização daquele serviço não houve “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.”

No caso dos autos, inicialmente, o Fisco não havia produzido prova nesse sentido, porém a DRJ de Florianópolis, para formar a sua convicção, determinou a conversão dos autos em diligência para que a autoridade administrativa colhesse documentos que demonstrassem suas convicções.

Nessa esteira o autuado foi intimado para trazer os contratos firmados com as prestadoras de serviços, bem como as respectivas Notas Fiscais, o que foi atendido na integralidade.

Da análise desses documentos verifico que foram prestados serviços contínuos por terceiros de limpeza, segurança, zeladoria, construção civil (restauração de prédio da autuada) manutenção de instalações em rede elétrica, em rede de telefonia e de refrigeração (ar-condicionado), cujas notas fiscais e contratos revelam a cessão de mão-de-obra para a realização dos serviços.

Ainda que o contrato ou a Nota Fiscal não mencione expressamente o termo “cessão de mão-de-obra” a legislação, como visto, presume a sua ocorrência devido à própria natureza da prestação dos serviços, os quais demandam colocar à disposição pessoas (segurados) que realizem a tarefa pretendida. A recorrente, não trazendo aos autos, outros elementos de convicção que coloquem em xeque a premissa legislativa, há de se concluir pela caracterização da situação prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/91 e, portanto, correto o lançamento.

Multa

Ressalta-se que, em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por sua vez, o art. 61 da Lei nº 9.430/96 reza:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de

1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de 100%, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, se for mais benéfica para o contribuinte.

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER o recurso voluntário, para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, de modo que seja aplicada, se mais benéfica ao contribuinte, a multa prevista no art. 35 *caput* da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, sendo que no mais fica mantida a r. decisão recorrida.

Adriano

Gonzales

Silvério

-

Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Redator Designado

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por BADESC - AGENCIA DE FOMENTO DO ESTADO DE SANTA CATARINA S/A em face de acórdão proferido que reconheceu a procedência de lançamento fiscal referente às contribuições previdenciárias relativas à retenção de 11% (onze por cento) calculada sobre o valor bruto das Notas Fiscais referentes a serviços contratados mediante cessão de mão-de-obra, prevista no artigo 31 da Lei 8.212/91, que dispõe:

“Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5o do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (Produção de efeitos) (Grifo meu)”

No entender do Relator, seria devida pela Recorrente a referida contribuição, não havendo razões para se questionar a procedência do lançamento pelo Fisco realizado, em

razão de ter sido configurado o suporte fático que dá causa a incidência da contribuição previdenciária em comento.

É que, de acordo com os autos, foram prestados, por terceiros, serviços contínuos de limpeza, segurança, zeladoria e construção civil, além de uma série de outras atividades que, presumidamente, implicam na existência de colocação de segurados à disposição do contratante, no rastro do conceito de cessão de mão-de-obra previsto no §3º do artigo 31 da Lei 8.212/91, que estabelece:

§ 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).

Estabelece o §4º do referido dispositivo legal, em sua redação mais atualizada, que constitui suporte fático para a configuração da previsão normativa em comento a prestação dos seguintes serviços:

4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:

- I - limpeza, conservação e zeladoria;*
- II - vigilância e segurança;*
- III - empreitada de mão-de-obra;*
- IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974.*

Verifica-se o mesmo teor conceitual para cessão de mão-de-obra quando se analisa o Decreto nº 3.048/99, Regulamento da Previdência Social, o qual, em seu artigo 219, não só define a matéria de forma semelhante, como também, complementa o conteúdo do §4º do artigo 31 da Lei 8.212/91, ao enumerar uma série de serviços que, presumidamente, implicam em cessão de mão-de-obra, dando causa ao dever de retenção em comento.

É o que se depreende da transcrição legal abaixo

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§ 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 no caput os 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.

Assim, no entendimento do Relator, as prestações dos serviços descritos nos autos do presente processo implicariam no dever de retenção de 11% sobre o valor das Notas Fiscais previsto no artigo 31 da Lei 8.212/91, sem necessidade de serem produzidas provas da efetiva disponibilização de segurados ao contratante, vez que seria suficiente para a caracterização da obrigação tributária em comento o mero juízo de adequação subsuntiva do serviço prestado no mundo fenomênico a seu correspondente abstrato previsto na lista do §2º do artigo 219 do Decreto nº 3.048/99.

Prossegue ainda afirmando que, na remota hipótese de ser necessário qualquer elemento de prova, a simples juntada do contrato firmado entre tomador e prestador, além de Notas Fiscais, seriam suficientes para a configuração do conceito de serviços prestados em cessão de mão-de-obra previsto no artigo 31 da Lei 8.212/91, de maneira a ser devida a retenção de 11% nele prevista.

Destarte, a partir desses pressupostos, e considerando-se o fato de que a Recorrente não trouxe aos autos elementos de prova em contrário ao seu entendimento, chegou o Relator à conclusão de que estava caracterizado o dever de retenção renunciado no dispositivo legal em comento, não havendo, portanto, neste ponto, qualquer improcedência no lançamento pelo Fisco realizado.

Todavia, não é esta a interpretação mais adequada para a verificação do conceito de cessão de mão-de-obra previsto no §3º artigo 31 da Lei 8.212/91, uma vez que para que este seja configurado, de maneira a tornar exigível a retenção de 11% sobre o valor da Nota Fiscal, devem restar incontestavelmente verificados dois imprescindíveis pressupostos:

- a) A possibilidade de adequação do serviço contratado ao rol de atividades previsto quer no §4º do artigo 31 da Lei 8.212/91 quer no §2º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social;
- b) A execução dos referidos serviços em conformidade com os requisitos caracterizadores da cessão de mão-de-obra, à luz do previsto no §3º artigo 31 da Lei 8.212/91.

Diante disso, resta claro que a caracterização do conceito de cessão de mão-de-obra para fins previdenciários, ao contrário do que entendeu o Relator, exige muito mais que a apresentação do contrato firmado entre as partes ou das Notas Fiscais referentes aos serviços prestados.

Ora, o contrato de cessão de mão-de-obra tem por objeto a obtenção da própria mão-de-obra para a realização de determinada finalidade. Em outras palavras, a mão-de-obra contratada é a razão nuclear da conclusão do contrato, ao contrário das relações de empreitada, nas quais a mão-de-obra é meio para a concretização de obra ou tarefa desejada pelo contratante.

Sabe-se que a empreitada é *“o contrato em que uma das partes (empregador) se obriga, sem subordinação ou dependência, a realizar certo trabalho para a outra (dono da obra), com material próprio ou por este fornecido, mediante remuneração global ou proporcional ao trabalho executado.”* (PEREIRA, 2006).

Trata-se, portanto, de contrato oneroso e bilateral, e que, ainda, possui a característica de ser limitado no tempo, pois a empreitada deve ter início, meio e fim. É contratação que já nasce destinada a morrer, quando atinge o fim pactuado pelas partes.

O contrato de cessão de mão-de-obra, por sua vez, tem objeto diferente, o qual, conforme já afirmado, consiste na disponibilização contínua da própria mão-de-obra, em sentido amplo, contratada para realização de um determinado serviço necessário ao salutar e adequado funcionamento da empresa contratante.

A título de exemplo, destaca-se a seguinte situação: uma empresa terceiriza seu serviço de limpeza predial, e, para tal, contrata determinada prestadora de serviço. A prestadora, por sua vez, irá disponibilizar, para a contratante, certo número de pessoas, com o objetivo de realizar o serviço de limpeza, de maneira que o objeto do contrato é a força de trabalho, isto é, a própria mão de-obra para que esta fique à disposição da contratante, ou seja, sob o seu poder de comando.

A disponibilidade, portanto, é um dos indicativos da existência de prestação de serviços em cessão de mão-de-obra, preceito este consagrado na primeira parte do §3º do artigo 31 da Lei 8.212/91, a qual estabelece que, *“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”*.

Nesse contexto, é valente destacar que a determinação da disponibilidade como requisito para a caracterização do conceito de cessão de mão-de-obra demonstra a atenção do legislador para a lógica que rege a relação contratual em comento.

Ora, como o objeto do contrato de cessão consiste na obtenção da própria mão-de-obra pelo contratante, é mais do que esperado, para não dizer óbvio, que deverá aquela ficar à disposição deste para a realização do serviço contratado.

É este, inclusive, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ, conforme se depreende do julgado cuja ementa é abaixo transcrita:

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. (STJ, RESP 488027, Rel.: Ministro TEORIA ALBINO ZAVASCKI, Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA, Julgado em: 01/06/2004, DJe: 14/06/2004).(Grifo meu)

Bebendo da mesma fonte do Superior Tribunal de Justiça – STJ, o Egrégio Tribunal Regional Federal da Quinta Região, também, já consolidou entendimento jurisprudencial acerca da matéria, conforme se depreende da ementa abaixo colacionada:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS (LEI 9.711/98). CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA NÃO CARACTERIZAÇÃO. - "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." (STJ, Resp. 488.027/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU 01.06.2004). - In casu, verifica-se que os médicos contratados pela apelante não ficam à disposição do DETRAN-CE, impondo-se ressaltar que o objeto do contrato não reside na colocação de médicos à disposição deste último, mas sim na realização de exames médicos de conteúdo e finalidade pré-determinados no contrato. O que se contrata, portanto, é o resultado, e não a disponibilização de uma mão de obra para a realização de um trabalho a ser efetuado. - Restou também demonstrado que à empresa recorrente incumbe, por previsão contratual, arcar com as despesas inerentes à prestação do serviço, tendo de adquirir e manter os materiais e os equipamentos médicos necessários à realização dos exames. - Apelação provida. (TRF 5, AC 477291, Rel.: Desembargador Federal FRANCISCO WILDO, Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA, Julgado em: 17/05/2011, DJe: 26/05/2011)

O julgado acima destacado deixa claro o pressuposto segundo o qual, para que seja verificado conceito de cessão de mão-de-obra previsto no §3º do artigo 31 da Lei

8.212/91, é necessário que o serviço contratado seja executado em total consonância com os requisitos previstos naquele dispositivo legal, ainda que o objeto do contrato firmado entre as partes seja passível de adequação ao rol de serviços previsto no §2º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social.

Ora, conforme se depreende da decisão em destaque, a simples análise do objeto contratual seria suficiente para dar causa ao dever de retenção de 11% previsto no artigo 31 da Lei 8.212/91, uma vez que, do ponto de vista semântico, há uma adequação terminológica, em sentido amplo, entre o serviço contratado, isto é, prestação de serviços médicos, e o inciso XXIV do §2º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social, qual seja, realização de serviços de saúde.

Todavia, extrai-se, com acerto, do julgado em análise que é a perspectiva pragmática, ou seja, a forma como o serviço é efetivamente executado o critério determinante para a configuração do conceito de cessão de mão-de-obra previsto no §3º do artigo 31 da Lei 8.212/91, uma vez que este estabelece uma série de requisitos relativos ao modo de execução do serviço contratado para que seja, de fato, devida a retenção de 11% prevista no artigo 31 da Lei 8.212/91.

Destarte, embora o inciso XXIV do §2º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social disponha que a prestação de serviços de saúde enquadra-se no rol de serviços passíveis de cessão de mão-de-obra, para restar configurado o dever de retenção de 11% calculado sobre o valor bruto da Nota Fiscal referente ao serviço prestado, é necessário que este seja executado à luz dos requisitos previstos no §3º da Lei 8.212/91, ou seja, devem ser colocados à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de forma contínua e relacionada, ou não, com a sua atividade-fim.

Tais preceitos, no entanto, como deixou clara a decisão judicial em análise, não foram verificados no caso concreto levado à Juízo, não havendo que se falar, portanto, em dever de retenção de 11% por parte da empresa contratante.

Outro importante requisito necessário à configuração do conceito de cessão de mão-de-obra previsto no §3º do artigo 31 da Lei 8.212/91 é a continuidade do serviço prestado, a qual deve ser analisada sob a ótica da empresa, isto é, a partir da consideração de se os serviços prestados importam, ou não, para o desenvolvimento da sua atividade.

Diz-se contínuo o serviço de que a empresa depende constantemente, de modo que a mão-de-obra empregada não será utilizada apenas um vez ou por um período determinado de tempo.

Dessa forma, inexistente continuidade quando o serviço contratado destina-se ao atendimento de uma necessidade específica da empresa para determinado momento, não restando configurado, portanto, nestes casos, o conceito de cessão de mão-de-obra previsto §3º do artigo 31 da Lei 8.212/91.

Se o caráter contínuo na prestação relaciona-se com a essencialidade do serviço contratado para o andamento regular das atividades da empresa, pode-se afirmar que a continuidade do serviço é uma consequência lógica da colocação da mão-de-obra contratada à disposição do contratante.

Dessa forma, é necessário que esteja sempre disponível a mão-de-obra contratada para a execução de um determinado serviço, não só em virtude do fato de que é ela

própria o objeto do contrato firmado entre as partes, mas também devido à essencialidade da prestação continuada daquele serviço, pela mão-de-obra contratada, para o desenvolvimento regular das atividades da empresa contratante.

Todavia, a verificação da efetiva prestação continuada do serviço contratado demanda uma análise meticulosa a partir das peculiaridades do caso concreto, uma vez que, embora seja pressuposto da caracterização da continuidade prevista no §3º do artigo 31 da Lei 8.212/91, a não utilização única, eventual ou por um determinado período de tempo da mão-de-obra contratada, não se pode olvidar que o negócio jurídico contratual realizado entre as partes poderá ser extinto pelas várias formas de extinção de contratos previstas em nosso ordenamento jurídico, por exemplo, o advento do termo final do prazo entre elas convencionado.

Ora, o contrato movimenta-se na direção indicada por seu fim, ou seja, a satisfação do interesse do contratante. No caso da cessão de mão-de-obra, considerada dentro da ótica do direito previdenciário, essa faceta teleológica é verificada na colocação da mão-de-obra contratada à disposição do contratante para a execução de um serviço essencial à empresa de forma não eventual.

Assim, não resta caracterizada a continuidade, para fins de cessão de mão-de-obra, à luz do previsto no §3º do artigo 31 da Lei 8.212/91 quando, por exemplo, em um contrato de prestação de serviços com prazo de duração de 12 meses, o obreiro responsável pela manutenção das instalações elétricas da empresa contratante apenas procede com a execução do serviço diante de um problema pontual nas referidas instalações ou limita-se a ir às dependências da contratante uma única vez no mês.

Nesse contexto, portanto, não há que se falar em dever de retenção, uma vez que, embora esteja a manutenção de instalações elétricas expressamente prevista no §2º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social, a prestação do serviço pela mão-de-obra contratada se deu, neste caso, de maneira preponderantemente eventual, o que contraria a melhor interpretação do conceito de continuidade previsto no §3º do artigo 31 da Lei 8.212/91.

Reitere-se que a verificação da continuidade, ou não, na prestação do serviço pela mão-de-obra contratada não pode se dar, unicamente, à luz do prazo de duração do contrato firmado entre as partes, visto que o estabelecimento de um termo final é uma característica comum à celebração de grande parte dos negócios jurídicos, em especial, as relações contratuais.

Assim, para que esteja efetivamente configurado o dever de retenção previsto no §3º do artigo 31 da Lei 8.212/91, deve o caráter contínuo do serviço contratado ser analisado a partir de considerações fáticas, dentro da perspectiva pragmática, considerando-se, sobretudo, a sua maneira de execução, no mundo fenomênico, pela mão-de-obra contratada, isto é, de forma contínua e não-eventual.

Destarte, para efeitos previdenciários, a expressão “*serviços contínuos*”, relaciona-se, intrinsecamente, com a realização de atividades consideradas de necessidade contínua pela empresa contratante, razão pela qual carecem de mão-de-obra que fique a sua disposição para a execução do serviço tido como necessário.

Todavia, não é requisito para a configuração da continuidade legalmente exigida a contratação constante de uma determinada empresa, como também não é necessário que sejam sempre os mesmos funcionários os responsáveis pela prestação dos serviços contratados.

O que se exige, portanto, é a disponibilização contínua da própria mão-de-obra, em sentido amplo, contratada para realização de um serviço, e não a do prestador ou de determinado trabalhador, razão pela qual podem ser, por exemplo, efetuadas trocas do próprio prestador ou dos trabalhadores envolvidos, desde que seja mantido, na essência, o serviço anteriormente prestado, restando caracterizada, portanto, a continuidade legalmente exigida.

Do pressuposto acima destacado, pode-se afirmar, ainda, que existe outro requisito, não expressamente previsto no §3º do artigo 31 da Lei 8.212/91, necessário à configuração do conceito previdenciário de cessão de mão-de-obra, qual seja, a impessoalidade na execução do serviço contratado, uma vez que a realização deste não leva em conta a pessoa do responsável pela sua execução, como é típico nas relações empregatícias.

E diferente não poderia ser, pois, consoante o já afirmado, a cessão de mão-de-obra tem por objeto apenas a obtenção da própria mão-de-obra para a realização de determinada finalidade, não se considerando, portanto, as qualificações pessoais do prestador de serviços, o qual pode, por uma série de razões, ser intermitentemente substituído por outro trabalhador ao longo da concretização dos serviços pactuados.

Destarte, pode-se afirmar que o contrato de cessão de mão-de-obra tem por característica a fungibilidade pessoal dos responsáveis pela concretização dos serviços contratados, uma vez que não se leva em consideração a pessoa do obreiro, tendo por conteúdo exclusivo a colocação de prestadores de serviços sob o poder de comando da pessoa contratante para a execução, em suas dependências ou nas de terceiros, de serviços contínuos relacionados ou não com a atividade-fim da empresa.

Quanto ao local de execução, o §3º do artigo 31 da Lei 8.212/91 deixa claro que os serviços contratados devem ser prestados nas dependências da empresa contratante ou nas de terceiros, compreendendo estas os locais indicados pela contratante, que não sejam seus próprios e que, também, não pertençam à empresa contratada.

Dessa forma, para que seja devido o dever de retenção de 11% sobre o valor bruto da Nota Fiscal referente ao serviço prestado previsto no artigo 31 da Lei 8.212/91, devem ser analisados, de forma conjunta e dinâmica, os requisitos caracterizadores do conceito de cessão de mão-de-obra previsto no §3º do referido legal.

Assim, é insuficiente para a efetiva configuração do conceito em comento a mera apresentação do contrato ou das Notas Fiscais referentes aos serviços prestados, vez que tais documentos não têm o condão de provar, de maneira satisfatória, o efetivo preenchimento dos requisitos do conceito de cessão de mão-de-obra previsto no §3º da Lei 8.212/91.

Tais documentos, consoante o já afirmado, não trazem, na maioria das vezes, informações detalhadas acerca da maneira como o serviço contratado é executado, preceito este imprescindível para determinar se é devida, ou não, a retenção de 11%.

Dessa forma, para que seja legítimo o lançamento referente à exação fiscal em análise, não pode o Fisco limitar sua atividade à simples análise de meros documentos

nominativos representantes dos serviços contratados, devendo, na verdade, buscar a maneira como, efetivamente, aqueles foram executados de forma a restarem incontestavelmente preenchidos os requisitos previstos no §3º do artigo 31 da Lei 8.212/91.

Tal preceito, dentro da ótica do procedimento e do processo administrativo tributário, está em total harmonia com o princípio da verdade material, o qual corresponde “à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência.” (MARINS, 20003). Destarte, deve o Fisco pautar suas ações em busca da verdade material, isto é, deve apurar e lançar com base nesse pressuposto.

Trazendo essa importante lição para o caso em análise, vê-se que a obediência ao princípio da verdade material se dá a partir do momento em que se exige a verificação efetiva, no mundo fenomênico, do preenchimento dos requisitos necessários à configuração do conceito previdenciário de cessão mão-de-obra, os quais se relacionam intimamente com o modo de execução dos serviços contratados, sendo insuficiente, portanto, a simples análise do contrato firmado entre as partes ou a apresentação das Notas Fiscais a eles referentes.

Ora, consoante o já afirmado, não se verifica a efetiva configuração do conceito de cessão de mão-de-obra previsto no §3º da Lei 8.212/91 na prestação de um serviço que, embora esteja previsto expressamente em algum dos incisos do §2º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social, por exemplo, não seja executado de forma contínua ou ainda que seja prestado levando em consideração as características e qualificações pessoais do obreiro.

É neste quadro, portanto, que deve imperar a busca pela verdade material, uma vez que, embora haja a identidade lógica entre o serviço discriminado no contrato firmado entre as partes e seu respectivo correspondente legal, não há que se falar em dever de retenção por parte da empresa contratante, pois a execução do serviço no plano fático se deu de maneira incompatível com os requisitos caracterizadores do conceito previdenciário de cessão de mão-de-obra.

Destarte, diante do exposto, não houve a concretização da hipótese normativa prevista no art. 31 da Lei 8.212/91, **não havendo que se falar em dever de retenção, pela empresa contratante, de 11% sobre o valor bruto das Notas Fiscais referentes aos serviços prestados, exceto em relação aos serviços de vigilância prestados pela BACK Empresa de Vigilância e Segurança LTDA e Enluz Instalações Elétricas Ltda**, posto que se trata de serviços contínuos (cujo prestador laborará fisicamente 24 horas por dia ao contratante) e sujeitos ao seu poder de comando.