



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.000004/2008-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.823 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de junho de 2021
Recorrente AGENCIA DE FOMENTO DO ESTADO DE SANTA CATARINA S.A. -
BADESC
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/05/2007

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO DE 11%. HIPÓTESE DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO TOMADOR DE SERVIÇOS.

A empresa contratante de serviços mediante cessão de mão de obra é responsável, com exclusividade, pelo recolhimento da contribuição previdenciária que reteve ou que deixou de reter sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços. Na hipótese de falta de retenção, a tomadora de serviços fica diretamente responsável pela importância que deixou de receber em desacordo com a lei, independentemente de pagamentos feitos pelo prestador de serviços sobre a folha de salários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Fernando Gomes Favacho, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nobrega (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente momentaneamente o conselheiro Francisco Nogueira Guarita.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 932/940) interposto contra decisão no acórdão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) de fls. 919/929, que julgou a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário formalizado na NFLD – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – DEBCAD nº

37.052.844-1, consolidado em 28/12/2007, no montante de R\$ 1.405.023,80, já incluídos multa e juros (fls. 8/67), acompanhada do Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (fls. 68/70), referente às contribuições devidas à Seguridade Social, referente a retenção de 11% (onze por cento), prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212 de 1991 e alterações posteriores, calculada sobre o valor bruto das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela empresa contratada PAUTA EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS LTDA, correspondente aos serviços executados mediante cessão de mão de obra, não retidas pela contratante BADESC - AGÊNCIA DE FOMENTO DO EST. DE SANTA CATARINA S/A, quando da quitação das respectivas notas fiscais, nos períodos de 1/2000 a 10/2002, 12/2002, 2/2003 a 12/2004, 2/2005 a 10/2005, 12/2005 a 3/2006 e 5/2006 a 5/2007.

Do Lançamento

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fl. 920):

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, lavrado contra o contribuinte acima identificado, no valor de 1.405.023,80 referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à retenção do percentual de 11% (onze por cento) incidente sobre o valor bruto das notas fiscais de prestação de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, na forma do art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, que deixarem de ser retidas e recolhidas aos cofres públicos pela a notificada nos períodos de 01/2000 a 10/2002, 12/2002, 02/2003 a 12/2004, 02/2005 a 10/2005, 12/2005 a 03/2006 e 05/2006 a 05/2007.

Consoante Relatório Fiscal, de fls. 66 a 68, da análise dos contratos de prestação de serviços nº(s) 020/000 e 64/2002, constatou-se que todos os serviços contratados, relacionados à área de informática, inclusive os de manutenção da rede informatizada, foram executados nas dependências do BADESC, mediante a alocação de técnicos da empresa prestadora de serviços (Pauta Equipamentos e Serviços Ltda) para atuarem, durante o período previsto nos contratos, nas dependências da contratante. A remuneração se deu com base homem/mês para cada tipo de técnico disponibilizado pela contratada. Caracterizando, sabidamente, a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra.

(...)

Da Impugnação

Devidamente cientificado da notificação de lançamento de débito (NFLD) em 9/1/2008 (AR de fl. 77), o contribuinte apresentou sua impugnação em 6/2/2008 (fls. 78/95), acompanhado de cópias de documentos (fls. 96/905), com os seguintes argumentos, consoante resumo no acórdão da DRJ (fls. 920/921):

(...)

A notificada devidamente intimada, documento de fls. 75, apresentou defesa administrativa, de fls. 76 a 93, fazendo, inicialmente, um relato sobre os fatos e o lançamento a que foi submetido, alegando, que: tendo em vista que a notificação do lançamento ocorreu somente em 04/01/2008, resta inequívoco que os valores apurados até a competência 11/2002, de acordo com inciso I art. 173 do CTN, encontram-se extintos por força da decadência; os elementos trazidos pelo auditor fiscal são insuficientes para caracterizar a cessão de mão-de-obra, vez que se limitou apenas a mencionar que os serviços foram executados nas dependências da impugnante; no entanto, a teor do que dispõe o § 3º, art. 31 da Lei nº 8.212/91, é necessário que os trabalhadores exerçam serviços contínuos e estejam à disposição da contratante, em suas dependências ou na de terceiros; no caso em tela, conforme se depreende dos respectivos contratos e da própria natureza da atividade, a contratada detinha total responsabilidade pela coordenação das tarefas, vez que ao contrário dos serviços abrangidos pela cessão de mão-de-obra, tais como limpeza, conservação, zeladoria, etc.

que exigem pouca especialização, os serviços prestados demandam um elevado nível de especialização; como se vê, em momento algum a prestadora de serviços cedeu mão-de-obra, mas sim a prestação de serviços; além disso, a ordem de serviços nº 203, de 02/02/99, dispôs claramente que as atividades que tenham por objeto a utilização de conhecimentos específicos não estão sujeitas à retenção de 11%, enquadrando-se neste conceito os serviços prestados pela empresa cedente; por conseguinte, a teor da legislação que rege o sistema tributário, não cabe ao agente fiscal presumir a existência do fato gerador, cabe a administração buscar a verdade material; aduz ainda que a cobrança ora pretendida, em respeito a verdade material não merece credibilidade, vez que a empresa contratada já procedeu o recolhimento das contribuições por ela devida.

Por fim, diante do exposto, requer, tendo em vista o recolhimento dos créditos ora lançados pela prestadora e por não se tratar de serviços sujeitos à retenção, o cancelamento da notificação fiscal em tela, ou, em não sendo este o entendimento do órgão julgador pleiteia a exclusão dos valores atingidos pela decadência.

(...)

Da Decisão da DRJ

A 6ª Turma da DRJ/FNS, em sessão de 26 de março de 2010, no acórdão nº 07-19.406 (fls. 919/929), julgou a impugnação procedente em parte, excluindo da tributação as contribuições extintas pelo decurso do prazo decadencial, relativas ao período compreendido de 1/2000 a 12/2002, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 919):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/05/2007

NFLD/DEBCAD: 37.052.844-1, de 28/12/2007.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. OBRIGAÇÃO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a recolher à Seguridade Social as contribuições sob sua responsabilidade, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

DECADÊNCIA

O prazo decadencial quinquenal, se existir pagamento antecipado, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, será contado a partir do fato gerador.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão da DRJ por via postal em 14/4/2010 (AR de fl. 931) e interpôs recurso voluntário em 13/5/2010 (fls. 932/940), com os mesmos argumentos da impugnação, apresentados a seguir:

(...)

II. DO DIREITO

II.1. Da Ausência de Cessão de Mão-de-Obra.

1. Conforme consta na própria decisão ora recorrida, deve-se destacar que a hipótese legal inserida no art. 31 da Lei nº 8.212/91 é a contratação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, sem este último não existe a obrigação de efetuar a retenção de 11% previsto no citado dispositivo legal.

2. Todavia, registre-se que no caso em tela, ao contrário da decisão proferida pela 6ª Turma da DRJ/FNS, os elementos levantados pelo auditor fiscal são insuficientes para a caracterização da cessão de mão-de-obra no caso em tela.

3. O relatório fiscal limitou-se apenas a mencionar a existência de prestação de serviços executados nas dependências da Recorrente, supostamente sujeitos a retenção de 11% (onze por cento).

4. No entanto, para a caracterização da cessão de mão-de-obra, segundo § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212/91, é necessário que os trabalhadores exerçam serviços contínuos e sejam colocados à disposição do contratante, em suas dependências ou na de terceiros.

5. A mera prestação de serviços nas dependências da Contratante por si só, não caracteriza cessão de mão-de-obra, o referido argumento, utilizado no relatório fiscal, é insuficiente para embasar a cobrança que se pretende. É imprescindível que ocorra uma **transferência de subordinação do cedente para o cessionário, é o que se extrai da expressão “colocar à disposição do contratante”**.

6. Neste sentido, cumpre trazer à baila o entendimento firmado pela melhor doutrina:

“colocação à disposição do contratante significa que o contratante é quem dirigirá a prestação de serviços, posto que, se o trabalhador estivesse à disposição do prestador de serviço este é quem comandaria o desenvolvimento do trabalho”¹

¹in Cessão de Mão-de-Obra, Aspectos Trabalhistas e Previdenciários, Ana Paula Ferreira, Mariza de Abreu de Oliveira Machado e Milena Sanches Tayano dos Santos, São Paulo, Editora IOB, 2002, p. 170

7. Logo, para que restasse caracterizada a existência de cessão de mão-de-obra no caso em tela, os serviços contratados pela Recorrente deveriam ser abrangidos pelos seguintes sujeitos: o cedente, empresa contratada, que coloca trabalhadores “à disposição do contratante”, a tomadora de serviços, contratante que exerce o poder de subordinação sobre aqueles que vão executar a atividade objeto do contrato, e os trabalhadores, que vão prestar serviços sob as coordenadas da contratante.

8. No entanto, tais elementos, essenciais para caracterização da cessão de mão-de-obra, não foram identificados pelo auditor fiscal em nenhum momento. Este, em verdade, se baseou unicamente no fato de que houve a contratação de serviços pela Recorrente e que os mesmos foram executados nas suas dependências.

9. Conforme restará demonstrado a seguir, os serviços contratados pela Recorrente são aqueles que demandam um elevado nível de especialização por parte da Contratada, ao contrário daqueles serviços normalmente abrangidos pela cessão de mão-de-obra, que exigem pouca especialização, tais como limpeza, conservação, zeladoria, etc., tanto que o contrato faz uso da expressão TÉCNICO.

10. Assim, ressalte-se novamente que um dos requisitos para se configure a cessão de mão-de-obra é a existência de subordinação do trabalhador, pessoa que exerce os serviços, pelo Contratante.

11. No caso em tela, ao contrário, os serviços contratados pela Recorrente, conforme se depreende dos respectivos contratos e da própria natureza da atividade, **são de responsabilidade técnica e legal da CONTRATADA**, integralmente de competência de profissionais especializados (técnicos).

12. Em momento algum a empresa CONTRATADA cedeu mão-de-obra! Houve tão somente a prestação de serviços pura e simples, sob o comando e subordinação da própria empresa CONTRATADA, que detinha total responsabilidade pela coordenação das tarefas.

13. A respeito do assunto já se manifestou o Tribunal Regional Federal da 4ª Região em relatoria do Excelentíssimo Desembargador Otávio Roberto Pamplona, conforme ementa a seguir transcrita:

(...)

14. Outrossim, considerando a necessidade de estabelecer procedimentos específicos para a arrecadação e para a fiscalização das contribuições incidentes sobre a remuneração decorrente de serviços executados mediante contratação de mão-de-obra

ou mediante empreitada de mão-de-obra, em 02/02/99 foi publicada **Ordem de Serviço nº 203** que no seu artigo 16 claramente especifica as atividades que **não estão sujeitos a retenção de 11%**, são elas:

a. Consultoria;

b. DESENVOLVIMENTO, INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DE SOFTWARE.

15. Assim sendo, vale lembrar que além dos serviços serem prestados sem subordinação pela empresa Recorrente, estes **compreendiam atividades de desenvolvimento, instalação e manutenção de “Software”** que de acordo com a norma acima citada não estão sujeitos a retenção.

16. Assim, ante o exposto, a atividade exercida pela empresa PAUTA nas dependências da Impugnante configura-se como mera prestação de serviços, não como cessão de mão-de-obra.

17. A subsunção dos fatos à hipótese normativa é exigência de uma atividade plenamente vinculada, sob pena de ofensa ao art. 37 da Lei nº 8.212/91 e art. 142 do CTN, o que não correu na presente Notificação, razão da nulidade do lançamento.

18. Ressalte-se ainda que a referida caracterização não pode restar subentendida. Deve ser expressa desde o ato de lançamento, ante o princípio da legalidade estrita. No entanto, o relatório fiscal é deficiente neste ponto.

19. Sendo o ato administrativo vinculado a letra da lei, não cabe ao auditor fiscal fazer juízo de valor e simplesmente dispor que os serviços prestados são sujeitos a retenção sem identificar minuciosamente a existência de cessão de mão-de-obra, sem amparo legal para tanto.

20. Há que se ter em mente que o princípio da legalidade constitui viga mestra do ordenamento jurídico brasileiro, especificamente na seara tributária, guardando consigo uma garantia dos cidadãos frente ao arbítrio do Poder Estatal.

(...)

22. Sendo assim, o princípio da legalidade delimita o campo de atuação da Administração no contexto do ordenamento jurídico, a fim de que esta não transgrida os métodos legais disponíveis, através de atos administrativos sem embasamento legal.

(...)

30. Além do princípio da Legalidade citado expressamente pela Constituição da República ao tratar do Sistema Tributário Nacional, existem outros, inexpressos, dentre os quais podemos destacar o princípio da tipicidade. Os princípios inexpressos revestem a mesma magnitude que os expressos, (...)

31. O princípio da tipicidade exige a rigorosa adequação do fato à norma para que se instale a relação jurídica operando os efeitos que lhe são inerentes.

32. Neste sentido, cumpre esclarecer que a mera contratação de serviços não configura a situação prevista pelo art. 31 da Lei nº 8.212/91.

33. Assim, em respeito aos principais princípios que norteiam o ordenamento jurídico brasileiro, entende a Impugnante que DEVE SER ANULADA A PRESENTE NOTIFICAÇÃO FISCAL.

II.2 Do Recolhimento efetuado pela CONTRATADA.

34. Em que pese o entendimento da Recorrente de inexistir cessão de mão-de-obra nos serviços por ela contratados conforme anteriormente exposto, cabe fazer algumas considerações caso seja outro o entendimento dos ilustríssimos julgadores.

35. Não obstante dispor a norma tributária acerca da responsabilidade do tomador dos serviços pela retenção e recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas prestadoras de serviços, não se pode ignorar a existência dos recolhimentos realizados pelo próprio prestador de serviços.

36. Inclusive porque na solidariedade, o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais, nos termos do art. 125, I, do CTN.

37. Assim, caso o entendimento seja de que houve cessão de mão-de-obra no processo em tela, ainda que a Recorrente não tenha efetuado os alegados recolhimentos, devem ser considerados os pagamentos efetuados pela empresa prestadora de serviços.

38. Para tanto, a Recorrente juntou no processo os comprovantes de recolhimento que obteve em diligência efetuada junto a empresa PAUTA EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS LTDA.

39. Logo, a cobrança ora pretendida, em respeito ao princípio da verdade material, somente poderia prosperar se tais recolhimentos não tivessem sido efetivamente realizados, o que não ocorre tendo em vista que a empresa contratada efetuou devidamente todos os recolhimentos conforme comprovantes em anexo.

40. Ainda, caso seja apurada qualquer divergência com relação aos pagamentos efetuados pela empresa contratada, destaca-se que compete ao agente fiscal cruzar as informações necessárias afim de que não seja efetuada a cobrança de uma obrigação já paga.

(...)

42. Sem sombra de dúvidas a autoridade fiscalizadora tem plenas condições de apurar se houve ou não o pagamento das contribuições previdenciárias por parte da empresa prestadora de serviços, medida que deveria antecipar a presente notificação, motivo pelo qual não é possível subsistir a presente notificação baseada somente em PRESUNÇÕES.

III. DO REQUERIMENTO

43. À vista do exposto REQUER: .

a) o cancelamento da Notificação Fiscal de Débito - NFLD nº 37.052.844-1 tendo em vista a ausência de cessão de mão-de-obra no caso em tela;

b) o CANCELAMENTO da Notificação Fiscal de Débito nº 37.052.844-1, tendo em vista os recolhimentos efetuados pela empresa prestadora de serviços.

(...)

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora em sessão pública.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

O lançamento tributário correspondeu exclusivamente aos valores identificados pela autoridade fiscal como vinculados à prestação de serviços mediante cessão de mão obra, sujeitos à retenção de 11% sobre a nota fiscal ou fatura emitida, pagos à empresa PAUTA EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS LTDA, no período compreendido de 1/2000 a 10/2002, 12/2002, 2/2003 a 12/2004, 2/2005 a 10/2005, 12/2005 a 3/2006 e 5/2006 a 5/2007.

A decisão de primeira instância excluiu da tributação as contribuições extintas pelo decurso do prazo decadencial, relativas ao período de 1/2000 a 12/2002, mantendo o lançamento sob os seguintes argumentos (fls. 922/928):

(...)

No que tange a retenção, conforme se depreende da impugnação, a requerente contesta a obrigação de efetuar a retenção e o seu recolhimento sobre as notas fiscais de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, por entender que se trata de mera prestação de serviços e que a autoridade fiscal não logrou êxito em caracterizar a cessão de mão-de-obra e, ainda, que a contratada recolheu regularmente as contribuições previdenciárias por ela devida.

Assim sendo, para o deslinde da questão, julgo oportuno um exame retrospectivo e sistemático da legislação que versa sobre o assunto.

Inicialmente, cabe esclarecer que em nenhum momento a autoridade fiscal afirmou que não se trata de prestação de serviços, ocorre que, para efeitos da legislação previdenciária faz mister verificar se os serviços aqui discutidos se enquadram ou não no conceito de cessão de mão-de-obra e assim sendo se estão ou não sujeitos ao instituto da retenção.

O art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, abaixo transcrito, estabelece o seguinte:

Art.31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporária, 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 10 (dez) 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.

...

§ 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.

§ 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.

§5º O cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante. (grifos e negritos nossos)

Como se vê, a lei prevê a retenção sobre a nota fiscal/fatura **de serviços**, referente a qualquer serviço realizado mediante cessão de mão-de-obra, independentemente da forma de contratação, entendendo-se como cessão de mão-de-obra **a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou em dependências de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos**, ou seja, **de necessidade permanente do contratante.**

O Decreto nº 3.048, de 1999, com as alterações introduzidas pelo Decreto nº 4.729 de 2003, em atendimento ao que determina o § 4º acima transcrito, estabelece que:

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.

§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.;

§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.**" (grifos e negritos nossos)

Na Instrução Normativa (IN) MPS/SRP nº 3, de 2005, vigente a época da lavratura do lançamento, a cessão de mão-de-obra e a empreitada são definidas nos seguintes termos:

Art. 143. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

§1º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

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

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

Art. 144. Empreitada é a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido.

Verifica-se ainda que a Instrução Normativa supracitada, repetindo o disposto na Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 2003, pormenorizou os serviços,

Art. 145. Estarão sujeitos à retenção, **se contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada**, observado o disposto no art. 176, os serviços de:

I - limpeza, conservação ou zeladoria, que se constituam em varrição, lavagem, enceramento ou em outros serviços destinados a manter a higiene, o asseio ou a conservação de praias, jardins, rodovias, monumentos, edificações, instalações, dependências, logradouros, vias públicas, pátios ou de áreas de uso comum;

II - vigilância ou segurança, que tenham por finalidade a garantia da integridade física de pessoas ou a preservação de bens patrimoniais;

III - construção civil, que envolvam a construção, a demolição, a reforma ou o acréscimo de edificações ou de qualquer benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo ou obras complementares que se integrem a esse conjunto, tais como a reparação de jardins ou passeios, a colocação de grades ou de instrumentos de recreação, de urbanização ou de sinalização de rodovias ou de vias públicas;

IV - natureza rural, que se constituam em desmatamento, lenhamento, aração ou gradeamento, capina, colocação ou reparação de cercas, irrigação, adubação, controle de pragas ou de ervas daninhas, plantio, colheita, lavagem, limpeza, manejo de animais, tosquia, inseminação, castração, marcação, ordenhamento e embalagem ou extração de produtos de origem animal ou vegetal;

V - digitação, que compreendam a inserção de dados em meio informatizado por operação de teclados ou de similares;

VI - preparação de dados para processamento, executados com vistas a viabilizar ou a facilitar o processamento de informações, tais como o escaneamento manual ou a leitura ótica.

Parágrafo único. Os serviços de vigilância ou segurança prestados por meio de monitoramento eletrônico não estão sujeitos à retenção.

Art. 146. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, observado o disposto no art. 176, os serviços de:

I - acabamento, que envolvam a conclusão, o preparo final ou a incorporação das últimas partes ou dos componentes de produtos, para o fim de colocá-los em condição de uso;

II - embalagem, relacionados com o preparo de produtos ou de mercadorias visando à preservação ou à conservação de suas características para transporte ou guarda;

III - acondicionamento, compreendendo os serviços envolvidos no processo de colocação ordenada dos produtos quando do seu armazenamento ou transporte, a exemplo de sua colocação em palets, empilhamento, amarração, dentre outros;

IV - cobrança, que objetivem o recebimento de quaisquer valores devidos à empresa contratante, ainda que executados periodicamente;

V - coleta ou reciclagem de lixo ou de resíduos, que envolvam a busca, o transporte, a separação, o tratamento ou a transformação de materiais inservíveis ou resultantes de processos produtivos, exceto quando realizados com a utilização de equipamentos tipo containers ou caçambas estacionárias;

VI - copa, que envolvam a preparação, o manuseio e a distribuição de todo ou de qualquer produto alimentício;

VII - hotelaria, que concorram para o atendimento ao hóspede em hotel, pousada, paciente em hospital, clínica ou em outros estabelecimentos do gênero;

VIII - corte ou ligação de serviços públicos, que tenham como objetivo a interrupção ou a conexão do fornecimento de água, de esgoto, de energia elétrica, de gás ou de telecomunicações;

IX - distribuição, que se constituam em entrega, em locais predeterminados, ainda que em via pública, de bebidas, de alimentos, de discos, de panfletos, de periódicos, de jornais, de revistas ou de amostras, dentre outros produtos, mesmo que distribuídos no mesmo período a vários contratantes;

X - treinamento e ensino, assim considerados como o conjunto de serviços envolvidos na transmissão de conhecimentos para a instrução ou para a capacitação de pessoas;

XI - entrega de contas e de documentos, que tenham como finalidade fazer chegar ao destinatário documentos diversos tais como, conta de água, conta de energia elétrica, conta de telefone, boleto de cobrança, cartão de crédito, mala direta ou similares;

XII - ligação de medidores, que tenham por objeto a instalação de equipamentos destinados a aferir o consumo ou a utilização de determinado produto ou serviço;

XIII - leitura de medidores, aqueles executados, periodicamente, para a coleta das informações aferidas por esses equipamentos, tais como a velocidade (radar), o consumo de água, de gás ou de energia elétrica;

XIV - manutenção de instalações, de máquinas ou de equipamentos, quando indispensáveis ao seu funcionamento regular e permanente e desde que mantida equipe à disposição da contratante;

XV - montagem, que envolvam a reunião sistemática, conforme disposição predeterminada em processo industrial ou artesanal, das peças de um dispositivo, de um mecanismo ou de qualquer objeto, de modo que possa funcionar ou atingir o fim a que se destina;

XVI - operação de máquinas, de equipamentos e de veículos relacionados com a sua movimentação ou funcionamento, envolvendo serviços do tipo manobra de veículo, operação de guindaste, painel eletro-eletrônico, trator, colheitadeira, moenda, empilhadeira ou caminhão fora-de-estrada;

XVII - operação de pedágio ou de terminal de transporte, que envolvam a manutenção, a conservação, a limpeza ou o aparelhamento de terminal de passageiros terrestre, aéreo ou aquático, de rodovia, de via pública, e que envolvam serviços prestados diretamente aos usuários;

XVIII - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou de subconcessão, envolvendo o deslocamento de pessoas por meio terrestre, aquático ou aéreo;

XIX - portaria, recepção ou ascensorista, realizados com vistas ao ordenamento ou ao controle do trânsito de pessoas em locais de acesso público ou à distribuição de encomendas ou de documentos;

XX - recepção, triagem ou movimentação, relacionados ao recebimento, à contagem, à conferência, à seleção ou ao remanejamento de materiais;

XXI - promoção de vendas ou de eventos, que tenham por finalidade colocar em evidência as qualidades de produtos ou a realização de shows, de feiras, de convenções, de rodeios, de festas ou de jogos;

XXII - secretaria e expediente, quando relacionados com o desempenho de rotinas administrativas;

XXIII - saúde, quando prestados por empresas da área da saúde e direcionados ao atendimento de pacientes, tendo em vista avaliar, recuperar, manter ou melhorar o estado físico, mental ou emocional desses pacientes;

XXIV - telefonia ou de telemarketing, que envolvam a operação de centrais ou de aparelhos telefônicos ou de tele-atendimento.

Art. 147. É exaustiva a relação dos serviços sujeitos à retenção, constante dos arts. 145 e 146, conforme disposto no § 2º do art. 219 do RPS.

Parágrafo único. A pormenorização das tarefas compreendidas em cada um dos serviços, constantes nos incisos dos arts. 145 e 146, é exemplificativa. "(grifos e negritos nossos)

Deste modo, resta demonstrado que o Decreto nº 3.048, de 1999, a quem a lei atribuiu a competência para estabelecer quais os serviços sujeitos à retenção, nos dá, em seu art. 219, § 2º, uma lista desses serviços, enquanto que a Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 2005, reitera esta lista de serviços em seus artigos 145 e 146 e esclarece em seu art. 147 que somente estes serviços e mais nenhum estão sujeitos à retenção.

Cabe acrescentar também que a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, ocorre quando a empresa prestadora de serviços (cedente) loca sua mão-de-obra ao contratante (tomador). O objeto do contrato é o fornecimento de mão-de-obra, ou seja, o trabalhador passa a ser o objeto do contrato, locando-se sua atividade mediante um pagamento ajustado com a empresa prestadora de serviço ou cedente de mão-de-obra.

Fábio Zambitte Ibrahim, por sua vez, abortando o tema em questão (vide o livro “A retenção de 11% sobre a mão-de-obra”, São Paulo: Editora LTr, 2000), faz os seguintes comentários:

“(…) um contrato de cessão de mão-de-obra é aquele em que o fim desejado pelo contratante é a obtenção desta mão-de-obra (força de trabalho) para realizar algum mister. Perceba-se, desde já, que aí reside a diferença fundamental entre empreitada e cessão de mão-de-obra. No primeiro, a mão-de-obra é mero meio de atingir a obra ou tarefa desejada pelo contratante. Já na cessão, a mão-de-obra é a própria razão de existência da contratação. ” O mesmo autor lembra que “a empreitada não visa a realização de serviços contínuos. Embora comporte exceções, a *locatio operis* é trazida à existência já com o desejo das partes de ser acabada. Ou seja, o contratante quer o quanto antes a tarefa pronta, e a contratada quer terminar esta o quanto antes, para receber o preço ajustado. ”

Restam assim estabelecidas as premissas legais necessárias para definir/caracterizar o que seja “**cessão de mão-de-obra**”: colocação (de pessoal empregado pela contratada) a disposição da contratante; realização dos serviços nas **dependências da contratante ou de terceiros** (indicado por esta); sejam os **serviços contínuos**, relacionados ou não com atividade-fim da contratante.

Isto posto, considerando-se que, conforme Relatório Fiscal “item 3”, os serviços contratados, relacionados à área de informática, inclusive os de manutenção da rede informatizada, indispensáveis a realização da atividade fim da empresa, foram executados nas dependências do BADESC, com a alocação de técnicos da empresa

contratada, conclui-se que a empresa Pauta Equipamentos e Serviços Ltda, de fato, presta serviços à requerente mediante cessão de mão-de-obra, tanto é que, de acordo com as informações trazidas aos autos pela autoridade fiscal, a remuneração paga pelos serviços prestados independem da quantidade/suporte prestados no mês, vez que os valores ajustados tinham por base a unidade homem/mês para cada tipo de técnico disponibilizado. Corroborando, neste caso, o entendimento de que os serviços contratados se limitam ao fornecimento da mão-de-obra e não a apresentação de um resultado.

Quanto aos argumentos da defesa de que a empresa cedente de mão-de-obra já procedeu o recolhimento das contribuições previdenciárias por ela devida, tem-se que o presente lançamento não teve origem no fato da contratada não ter recolhidos as contribuições incidentes sobre a sua folha de pagamento, mas sim, no fato de que não houve, por parte da impugnante, a retenção de 11% e o seu recolhimento à Previdência Social, conforme mandamento do art. 31 c/c art. 33, § 5º, da Lei nº 8.212/91.

Isto porque, os recolhimentos na modalidade de retenção, devem ser efetuados em nome das empresas prestadoras dos serviços, com identificador específico do pagamento na Guia de Previdência Social (GPS). Compulsando-se os documentos juntados (fls. 116 a 884), em nome da prestadora de serviço - empresa Pauta Equipamentos e Serviços Ltda -, não consta nenhuma cópia de GPS com este código para as competências do lançamento, aptas, se existentes, a serem consideradas para retificação do débito, pelo que tenho por descabidas as assertivas.

(...)

De acordo com a repartição do ônus probatório, cabe ao sujeito passivo demonstrar os fatos que invoca como fundamento à sua pretensão, mediante argumentos precisos e convergentes acompanhados dos respectivos documentos probatórios, sob pena de manutenção do lançamento fiscal. Neste sentido, apesar da decisão recorrida apresentar os motivos ensejadores que levaram à manutenção do lançamento realizado, qual seja, a insuficiência documental, ainda assim na fase recursal, o contribuinte deixou de apresentar as provas cabíveis para desconstituir o crédito tributário mantido.

A Lei nº 9.711 de 20 de novembro de 1998 ao promover alterações na redação do artigo 31 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, não criou uma nova contribuição social, tampouco modificou a base de cálculo e as alíquotas das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas prestadoras de serviço, nada acrescentando a sua carga tributária. Houve tão somente uma nova sistemática de arrecadação, mediante a técnica de substituição tributária, em que o tomador de serviços está obrigado a reter determinado percentual sobre a nota fiscal ou fatura e recolhê-lo em nome da empresa prestadora de serviço, a qual poderá utilizar o montante na compensação dos valores devidos sobre a folha de salários.

Não foi exigido do tomador de serviços, o qual está vinculado indiretamente ao fato gerador, qualquer redução patrimonial. O valor que deve recolher a título de contribuição previdenciária, em nome do prestador de serviços, equivale exatamente a parcela que desconta, arrecada e deixa de pagar ao contratado pelos serviços prestados.

Nesse contexto normativo, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) fixou o entendimento de que a empresa contratante de serviços é responsável, com exclusividade, pelo recolhimento da contribuição previdenciária por ela retida do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços (REsp repetitivo 1.131.947/MA, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJe 2.12.2010)¹. Desse modo, o legislador afastou a

¹ 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.

responsabilidade subsidiária do tomador de serviços ou a responsabilidade supletiva da empresa prestadora.

A responsabilidade exclusiva da empresa contratante, que figura como único sujeito passivo da obrigação tributária, não se altera pela ausência de retenção, tampouco pela existência de recolhimentos da contribuição previdenciária sobre a folha de salários efetuados pela empresa prestadora de serviços.

Caso não efetue a retenção dos 11% sobre a nota fiscal, fatura ou recibo de serviços prestados mediante cessão de mão obra, o tomador estará sujeito à cobrança do montante que deixou de reter, nos termos do artigo 31 c/c § 5º do artigo 33, ambos da Lei nº 8.212 de 1991:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33.

(...)

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.

(...)

Tornam-se irrelevantes, desse modo, os eventuais pagamentos feitos pelo prestador de serviços a título de contribuições previdenciárias. Se assim não fosse, a natureza da responsabilidade do contratante ficaria convertida em subsidiária, em afronta ao texto expresso da lei, que não prevê, para o lançamento de ofício, a necessidade de verificação da situação fiscal da empresa cedente de mão de obra.

Por todo o exposto o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, devendo ser mantido nos termos da decisão de primeira instância.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em negar provimento ao recurso voluntário nos termos do voto em epígrafe.

Débora Fófano dos Santos

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. (STJ, REsp nº 1.131.047/MA, 1ª Seção, Ministro Teori Albino Zavascki, Julgado em 24/11/2010).