



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

Processo n° 12045.000650/2007-01
Recurso n° 251.232 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **2301-01.814 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 9 de fevereiro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - NFLD - RETENÇÃO - CESSÃO DE MÃO DE OBRA - PRESTADORA OPTANTE DO SIMPLES
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
HOTÉIS ROYAL PALM PLAZA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2005

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO DE 11%. PRESUNÇÃO ABSOLUTA DE REALIZAÇÃO DA RETENÇÃO. RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRATANTE ATÉ O MONTANTE DA RETENÇÃO. PRESUNÇÃO RELATIVA EM RELAÇÃO À CARACTERIZAÇÃO DA CESSÃO DE MÃO DE OBRA.

O art. 31 da Lei 8.212/91 estabelece que o contratante de serviços caracterizados como cessão de mão de obra deve reter 11% do valor das notas fiscais e efetuar o devido recolhimento. O §5º do art. 33 da Lei 8.212/91 estabeleceu uma presunção absoluta de que a retenção é realizada nos casos em que existe a previsão legal para respectiva obrigação, bem como determinou que a responsabilidade do substituto é exclusiva, afastando a responsabilidade do beneficiário dos pagamentos até o montante da retenção presumida. A caracterização de que a contratação de serviços se deu com cessão de mão de obra é resultado de presunção legal relativa, tendo como fato base a contratação de serviços relacionados no art. 219 do RPS. Provas apresentadas pela recorrente demonstram que para alguns serviços não havia cessão de mão de obra por não haver disponibilização de trabalhadores para a contratante.

EMPRESA CONTRATADA OPTANTE PELO SIMPLES. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA OU EMPREITADA. DESNECESSIDADE DA RETENÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 62-A DO REGIMENTO DO CARF. REPRODUÇÃO DO QUE FOI DECIDIDO NO Resp 1112467.

Por conta da aplicação do art. 62-A do Regimento do CARF, as empresas contratantes de serviços prestados por optantes pelo SIMPLES estão dispensadas da retenção de 11%, conforme já decidido no Resp 1112467, o qual foi submetido à sistemática do art. 543-C do CPC.

Acórdão os membros da Turma:

I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir as contribuições apuradas nos levantamentos ARD, BBM, BLOIS, CHD, CLH, CPA (somente exclusão das contribuições apuradas na competência 12/2002), CPN, DID, EDG, ESH, EXT, FEX, FLA, FMR, GAP, GBC, GVI, JGB, JHO, LES, LIL, LIM, MBF, MEC, MUL, REN, REP, RID, SAN, TAP, TER, TOL e VIP, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou por negar provimento ao recurso;

II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir todas as contribuições apuradas nos levantamentos referentes a prestadoras de serviço optantes pelo SIMPLES à época dos fatos geradores, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao recurso, nas demais questões apresentadas, nos termos do voto do Relator.

Acompanhou parte da discussão: Andrea de Toledo Pierri – OAB: 115022 /

DF

Marcelo Oliveira - Presidente.

Mauro José Silva - Relator.

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 35.848.447-2, lavrada em 23/07/2006, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias tendo em vista que a empresa não promoveu o recolhimento referente à retenção de 11% sobre notas fiscais de serviços contratados com cessão de mão de obra, no período de 12/2001 a 12/2005, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 350.854,32, fls. 01.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 12/07/2006, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 190/209, em 07/08/2006, na qual discutiu a situação de algumas das prestadoras de serviço (54 de um total de 80), apontando a inexistência dos requisitos para caracterizar a cessão de mão de obra e não obrigatoriedade de fazer a retenção de empresas inscritas no SIMPLES.

O Serviço de Contencioso Administrativo da DRP/Campinas/SP determinou a realização de diligências, fls. 1324, para apurar se as guias apresentadas foram consideradas e se teria havido retenção das empresas inscritas no SIMPLES no período de 01/01/2000 a 31/08/2002.

O resultado da diligência consta de fls. 1326/1359. A fiscalização fez os ajustes solicitados e reforçou os argumentos quanto à cessão de mão de obra.

Em virtude do conteúdo do resultado da diligência, foi reaberto o prazo para impugnação, fls. 1359, tendo a empresa sido cientificada em 05/03/2007, fls. 1360.

No aditamento da impugnação, a recorrente insistiu no não preenchimento dos requisitos para caracterização da cessão de mão de obra.

A Delegacia da Receita Previdenciária de Campinas/SP, na Decisão-Notificação de fls. 1430/1438, acatou a retificação do lançamento proposta pela fiscalização que reduziu o crédito tributário para R\$ 247.608,50 por acatar algumas guias de recolhimento, bem como concluiu que ficou caracterizada a cessão de mão de obra e que não há óbice para a retenção no caso de contratadas optantes pelo SIMPLES, salvo no período de 01/01/2000 a 31/08/2002. Houve a interposição de Recurso de Ofício, em virtude da redução do crédito tributário. A recorrente foi cientificada do decisório em 10/11/2009, fls. 1447.

O recurso voluntário, apresentado em 10/12/2009, fls. 1449/1459, contém os argumentos conforme a seguir resumimos.

Entende não ter ficado caracterizada a cessão de mão de obra nos moldes previstos no §3º do art. 31 da Lei 8.212/91.

Argumenta que só podemos concluir que houve a colocação de um empregado ou segurado à disposição do contratante tomador, se este tiver definido todas as condições de execução diretamente com os empregados da empresa prestadora dos serviços. Essa característica não teria sido verificada nos serviços que lhe foram prestados, bem como não teria ocorrido continuidade, pois muitos deles foram prestados apenas uma vez.

Insiste que a verificação da cessão de mão de obra deve ser feita em cada contrato.

Sustenta que a empresa estava dispensada de efetuar a retenção quando contratava empresas prestadoras de serviço optantes pelo SIMPLES.

Aponta que, nos levantamentos THE e THO, a fiscalização não lançou 11% sobre a nota fiscal, mas o valor bruto da nota fiscal. Em adição, no levantamento THE teria ocorrido duplicidade de notas fiscais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauro José Silva

O recurso de ofício foi apresentado em 19 de março de 2007, data na qual não estava em vigor o limite de alçada. Assim, embora não atinja o limite de R\$ 500.000,00 à época vigente para os procedimentos regidos pelo Decreto 70.235/72, o Recurso de Ofício deve ser admitido pelo princípio processual do *tempus regit actum*.

Quanto ao Recurso Voluntário, embora a recorrente não tenha sido intimada do decisório *a quo*, esta teve vista dos autos e apresentou espontaneamente seu recurso, o que supre a falta da intimação. Assim, reconhecemos a tempestividade do recurso voluntário apresentado e dele tomamos conhecimento.

Enfrentamos os argumentos da recorrente na ordem que entendemos mais adequada.

Retenção de 11% sobre notas fiscais de prestação de serviços com cessão de mão de obra. Fatos geradores após fevereiro de 1999.

Considerando o aspecto temporal dos fatos geradores objetos do lançamento, devemos observar que a Lei nº 9.711/98 em seu artigo 23 alterou a redação do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, estabelecendo uma nova modalidade de substituição tributária, ao determinar que os tomadores de serviço efetuem a retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto do pagamento referente à prestação de serviço efetuado com cessão de mão de obra. Assim, a partir de 1º de fevereiro de 1999, com a nova redação do art. 31 da Lei nº 8.212/91, alterou-se a natureza jurídica da relação entre fisco e a empresa tomadora de serviços com cessão de mão de obra, deixando de existir a solidariedade e criando-se a substituição tributária estribada no art. 128 do CTN. Dessa forma, por oportuno, esclarecemos que, no presente caso, não se aplicam as conclusões do Parecer 2.376/2000, pois aquele documento administrativo foi elaborado, conforme consta do seu item 04, para ser aplicado para a “*sistemática de responsabilização tributária constante do artigo 31 da Lei 8.212/91, com redação anterior ao advento da citada medida provisória[MP 1.663/98, convertida na Lei 9.718/99]*”.

Feita tal ressalva, retomamos a análise jurídica do assunto.

Com relação à obrigação de reter e recolher a contribuição previdenciária, o §5º do art. 33 da Lei 8.212/91 criou uma presunção de que a retenção, nos casos legalmente previstos, foi realizada, *in verbis*:

Art. 33. *À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.*

...

§ 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.

Sabendo tratar-se de presunção legal de retenção, resta-nos esclarecer se tratamos de presunção legal relativa ou absoluta.

Como se sabe, uma presunção é o processo, que utiliza a lógica, no caso das presunções simples, ou a determinação legal, no caso das presunções legais, partindo do fato base, ou do indício, e resultando no fato presumido. Acrescente-se que as presunções legais podem ser absolutas ou *juris et de jure* e relativas ou *juris tantum*, sendo que as absolutas são insuscetíveis de serem ilididas por prova em contrário, ao passo que as relativas podem ser ilididas por provas de que o fato ocorrido diverge do fato presumido. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2005, p. 136).

O art. 33, §5º da Lei 8.212/91 dispôs que, para a empresa obrigada à retenção, é vedado “alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto” na mesma Lei. Tendo o §5º do art. 33 da Lei 8.212/91 criado uma presunção com relação a qual é vedado fazer prova em contrário, concluímos tratar-se de presunção absoluta. Resulta dizer que, constatando a ocorrência de uma situação na qual a empresa estava obrigada a fazer a retenção, o fisco irá presumir que esta foi feita pelo responsável e dele irá exigir o correspondente crédito tributário, pois a lei prescreveu que o responsável por substituição fica “diretamente responsável”.

No caso da retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, o §3º do art. 31 da Lei 8.212/91 criou uma regra geral para determinarmos se a prestação de serviços se deu por meio de cessão de mão de obra. Assim, “*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*”. Trata-se de, como dissemos, uma regra geral, mas, em adição, quis a mesma lei criar outra presunção, agora relativa, em relação aos serviços que se enquadram com as características de cessão de mão de obra. No §4º do art. 31 da Lei 8.212/91, portanto, temos uma lista de serviços que, por presunção legal relativa, são considerados como executados por cessão de mão de obra. Além de listar alguns serviços, a lei permitiu ao regulamento aumentar a lista de serviços que, por presunção relativa, seriam considerados executados por meio de cessão de mão de obra. Digo que há uma presunção relativa, pois a lista dos serviços submete-se à regra geral do § 3º do art. 31. Significa dizer que a empresa contratante poderá demonstrar que, mesmo tendo contratado alguns dos serviços listados pela Lei ou pelo regulamento, a execução dos serviços não se deu de uma forma que caracterize a cessão de mão de obra, nos moldes do §3º do art. 31. Em suma, diante da existência de tal presunção relativa, cabe ao fisco demonstrar que houve a contratação de serviços relacionados na lei ou no regulamento para concluir que foi realizado por meio de cessão de obra, ao passo que, ao contratante, caberá o ônus de demonstrar que a prestação de serviços não se deu com características de cessão de mão de obra.

Assim, nos casos que se enquadram no art. 31 da Lei 8.212/91, temos um encadeamento de duas presunções.

A primeira, relativa, que trata da caracterização dos serviços que se consideram realizados com cessão de mão de obra. O fato base de tal presunção é a constatação de contratação de serviço relacionado pela lei ou pelo regulamento, sendo o fato presumido a realização do referido serviço com cessão de mão de obra. Cabe ao contratante, nesse caso, demonstrar que a contratação não se deu nos moldes do §3º do art. 8.212/91 para afastar o fato presumido.

A segunda presunção, esta absoluta, é a presunção de que, caracterizada a contratação de serviço por meio de cessão de mão obra, considera-se efetivada a retenção de 11% e, portanto, deve ser feito o recolhimento. O fato base de tal presunção absoluta é a contratação de serviços por meio de cessão de mão de obra, sendo o fato presumido a retenção de 11%.

A par disso, cabe à autoridade fiscal demonstrar que o fiscalizado contratou serviços entre aqueles constantes do art. 219 do Decreto 3.048/99, para que fique caracterizado a existência de contratação de serviços com cessão de mão de obra e, conseqüentemente, surja a obrigação de recolher ao fisco o valor presumidamente retido do contratado. Ao fiscalizado cabe demonstrar que a contratação não se deu nos moldes do §3º do art. 8.212/91 para afastar o fato presumido.

Passemos às considerações sobre o caso dos autos.

Uma das principais características que distinguem a cessão de mão de obra da empreitada é a existência de um resultado pretendido para a empreitada, ao passo que na cessão de mão de obra a contratada não se compromete com um resultado, apenas coloca trabalhadores à disposição da contratante. A existência de uma data ajustada para os serviços não é característica exclusiva da cessão de mão de obra, ao contrário, a entrega de um produto ou serviço previamente ajustado numa data certa é muito comum em empreitadas. Concordamos com o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior quando este interpretou, no voto do Acórdão 2301-00.444, o significado de “estar à disposição” como equivalente estar submetido ao poder de comando do contratante. Logo, a realização de um serviço determinado, especificado em contrato ou na nota fiscal, não caracteriza a cessão de mão de obra, uma vez que o trabalhador não ficou sob o poder de comando do contratante.

A continuidade do serviço é outra característica exigida pela lei para caracterizar a cessão de mão de obra. Mas é a continuidade do serviço, não do prestador ou do trabalhador. Se mensalmente é trocado o prestador, mas o serviço mostra-se contínuo no tempo do ponto de vista da contratante, então, temos a continuidade exigida pela lei.

É certo que para o setor hoteleiro o entretenimento e a manutenção são serviços contínuos, mas não basta ser contínuo o serviço, ele deve ser prestado por trabalhador que fica à disposição do contratante, fica submetido ao poder de comando, e não por trabalhador que realizará um serviço previamente estipulado.

Como a recorrente não trouxe aos autos os instrumentos de contrato, tomaremos como elementos de prova somente as cópias de notas fiscais.

Portanto, tendo em vista as características da cessão de mão de obra e as provas constantes dos autos, nossa posição é por excluir do lançamento os seguintes levantamentos pelos motivos que anotamos:

- Serviços nos quais os trabalhadores não ficaram à disposição da contratante e que caracterizam empreitada na medida em há um resultado pretendido que foi especificado na nota fiscal – ARD, BBM, BLOIS, CHD, CLH, CPA(somente exclusão de 12/2002), CPN, DID, EDG, ESH, EXT, FEX, FLA, FMR, GAP, GBC, GVI, JGB, JHO, LES, LIL, LIM, MBF, MEC, MUL, REN, REP, RID, SAN, TAP, TER, TOL e VIP.

Nos demais levantamentos, as descrições genéricas de prestação de serviços contida nas notas fiscais não permitem afastarmos as justificativas apresentadas pela fiscalização.

Com relação aos argumentos atinentes à retenção nas faturas das prestadoras de serviço optantes pelo SIMPLES, temos uma situação que enseja a aplicação do art. 62-A do Regimento do CARF, vigente a partir de 22/12/2010, *in verbis*:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

A par disso, temos que reproduzir no presente julgamento o que o STJ já decidiu no Resp 1112467/DF que estava sujeito ao regime do art. 543-C do CPC. Reproduzimos a seguir a ementa do julgado:

*REsp 1112467 / DF – publicado em 21/08/2009 e transitado em julgado em 28/09/2009.
TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO OPTANTES PELO SIMPLES. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA. PRECEDENTE DA 1ª SEÇÃO (ERESP 511.001/MG).*

1. A Lei 9.317/96 instituiu tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, simplificando o cumprimento de suas obrigações administrativas, tributárias e previdenciárias mediante opção pelo SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições. Por este regime de arrecadação, é efetuado um pagamento único relativo a vários tributos federais, cuja base de cálculo é o faturamento, sobre a qual incide uma alíquota única, ficando a empresa optante dispensada do pagamento das demais contribuições instituídas pela União (art. 3º, § 4º).

2. O sistema de arrecadação destinado aos optantes do SIMPLES não é compatível com o regime de substituição tributária imposto pelo art. 31 da Lei 8.212/91, que constitui "nova sistemática de recolhimento" daquela mesma contribuição destinada à Seguridade Social. A retenção, pelo tomador de serviços, de contribuição sobre o mesmo título e com a mesma finalidade, na forma imposta pelo art. 31 da Lei 8.212/91 e no percentual de 11%, implica supressão do benefício de pagamento unificado destinado às pequenas e microempresas.

3. Aplica-se, na espécie, o princípio da especialidade, visto que há incompatibilidade técnica entre a sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária instituída pela Lei 9.711/98, que elegeu as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, e o regime de unificação de tributos do SIMPLES, adotado pelas pequenas e microempresas (Lei 9.317/96).

4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito ao regime do art.543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

Assim, devem ser excluídos do lançamento todos os levantamentos que se referirem às empresas optantes pelo SIMPLES à época dos fatos geradores.

No tocante à duplicidade de notas fiscais no levantamento THE e os erros apontados nos levantamentos THE e THO quanto à base de cálculo, estes já foram ajustados pelo decisório *a quo*, fls. 1415/1420.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **NEGAR PROVIMENTO** ao **RECURSO DE OFÍCIO**; e **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO EM PARTE** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO** de forma a excluir os levantamentos ARD, BBM, BLOIS, CHD, CLH, CPA(somente exclusão de 12/2002), CPN, DID, EDG, ESH, EXT, FEX, FLA, FMR, GAP, GBC, GVI, JGB, JHO, LES, LIL, LIM, MBF, MEC, MUL, REN, REP, RID, SAN, TAP, TER, TOL e VIP; excluir todos os levantamentos referentes a prestadoras de serviço optantes pelo SIMPLES à época dos fatos geradores.

Sala das Sessões, em 09 de fevereiro de 2011

Mauro José Silva - Relator