



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

Processo nº 12259.000093/2008-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.873 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de junho de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente VARIG S/A VIAÇÃO AÉREA RIO GRANDENSE EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2002 a 31/12/2003

RETENÇÃO DE 11% DAS NOTAS FISCAIS. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. REQUISITOS INDISPENSÁVEIS. NÃO CONFIGURAÇÃO

Não restou configurada a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, conforme lei de regência, o que torna indevida a incidência da tributação sobre as notas fiscais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário. No mérito, por maioria, dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Denny Medeiros da Silveira, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez e Miriam Denise Xavier Lazarini, que negavam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Denny Medeiros da Silveira, Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, Cleberson Alex Friess e Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Rio de Janeiro I - RJ (DRJ/RJOI), que julgou, por unanimidade de votos, PROCEDENTE o lançamento fiscal, no valor de R\$ 20.764.943,35 - acrescido de juros e multa moratória, conforme ementa do Acórdão nº 12-22.300 (fls. 419/437):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/05/2002 a 31/12/2003

Ementa: RETENÇÃO DE 11%.

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, em nome da empresa cedente de mão-de-obra.

A retenção de 11%, prevista no artigo 31 da Lei 8.212/1991, sempre se presumirá feita pela empresa contratante, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de reter ou tiver retido em desacordo com a legislação.

Lançamento Procedente

O Presente processo é composto pelo Auto de Infração (AI) DEBCAD nº 37.113.287-8 (fls. 02/82), consolidado em 19/12/2007, referente às contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social correspondentes à contribuição de 11% (onze por cento) de 05/2002 a 03/2003 e 13% (treze por cento) de 04/2003 a 12/2003, incidente sobre o valor bruto das notas fiscais de prestação de serviço de manutenção, emitidas pela VEM - Varig Engenharia e Manutenção S.A. O valor total do AI, já acrescido de juros de mora e multa, é de R\$ 39.448.394,73.

O Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (fls. 102/112), em síntese, informa que:

1. O fato gerador das contribuições lançadas é a prestação de serviço, mediante cessão de mão-de-obra, sem a comprovação da empresa notificada, na qualidade de Tomadora dos Serviços, do recolhimento do percentual de 11% ou 13% decorrente da mão-de-obra colocada a sua disposição;
2. A alteração da alíquota, com o acréscimo de 2% (dois por cento) foi instituído pela Lei nº 10.666, de 08/10/2003, com efeito retroativo a 01/04/2003;
3. Muitos dos empregados da prestadora de serviço estavam sujeitos a agentes nocivos tais como ruídos e agentes químicos (Código de

ocorrência 04, correspondente à aposentadoria especial de 25 anos na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP) e, como a VEM não emitiu notas fiscais específicas para os serviços prestados em condições especiais, foram utilizados os valores totais das faturas nos cálculos das contribuições;

4. O contribuinte, a partir de 2002, criou a VEM - Varig Engenharia e Manutenção S.A. com a finalidade de terceirizar os serviços de manutenção de suas aeronaves;
5. Conforme Ata da Diretoria nº 107/02 a VEM *“foi criada e capitalizada pela transferência de instalações, ferramental, bens, direitos, deveres e funcionários da então Diretoria de Engenharia e Manutenção da VARIG”. “A VEM sucedeu a VARIG no que se refere à totalidade das atividades de manutenção aeronáutica”*.
6. Os serviços eram prestados nas instalações da INFRAERO e da VEM/VARIG e, na maioria dos casos, as filiais das duas empresas tinham os mesmos endereços. Quanto aos atendimentos de pista, os trabalhos eram efetuados nas instalações da INFRAERO;
7. Foi verificado que a VEM, prestadora dos serviços, não fez os destaques das contribuições nas notas fiscais, e que a VARIG, tomadora dos serviços, não reteve ou recolheu os valores devidos, independentemente de terem sido feitos os destaques das retenções, em total desacordo com as normas vigentes;
8. A presente autuação é substitutiva da NFLD DEBCAD nº 35.605.768-2 (Auditoria Fiscal nº 09181100), tornada nula pelo Conselho de Recursos da Previdência Social;
9. Ficou comprovado, através da auditoria fiscal nº 09181100, que os funcionários da VARIG, que iriam prestar os serviços de manutenção treinados pela VEM (item 2 do contrato apresentado), acabaram sendo transferidos para a VEM durante o ano de 2002;
10. O contrato também previa, além da prestação de serviços técnicos e gestão de manutenção com mão-de-obra especializada, o fornecimento de peças e ferramentas, bem como o aluguel de componentes necessários ao suporte da operação da frota da VARIG;
11. Foram, mensalmente, emitidas notas fiscais distintas para material, locação de equipamentos, mão-de-obra e “consultoria”, sendo que, no levantamento dos débitos só foram incluídos os dois últimos itens por envolverem cessão de mão-de-obra à disposição da tomadora;
12. Com relação à “consultoria”, não havia previsão em contrato deste tipo de serviço e a tomadora não conseguiu explicar a razão de valores tão dispare e as diferenças entre os serviços constantes das notas fiscais.

O Contribuinte tomou ciência do Auto de Infração lavrado em 27/12/2007 (AR fl. 298) e, tempestivamente, em 25/01/2008 apresentou sua Impugnação (fls. 303/329, documentos anexos nas fls. 331 a 403), onde, em síntese:

1. Entende que não cabe a retenção de 11% ou 13% sobre as notas fiscais ou faturas correspondentes aos serviços de manutenção de aeronaves e também de consultoria prestados, uma vez que esta só é obrigatória quando do preenchimento, cumulativo, dos dois requisitos: (i) **previsão** no rol dos artigos 145 e 146 da IN nº 03/2005, **que é exaustivo** e (ii) ser prestado mediante **cessão de mão-de-obra**;
2. Alega que, por se tratar de mera antecipação das contribuições sociais mensalmente devidas, mesmo que eventualmente apurada a hipótese de retenção, não haveria débito a ser constituído, visto que a integralidade dos valores devidos foi recolhida pela contribuinte originária, que foi quem praticou o fato gerador do tributo, isto é, a prestadora dos serviços;
3. Solicita que a documentação probatória produzida nos autos do processo 35.605.768-2 seja aproveitada também no presente processo;

Finaliza requerendo o acolhimento da defesa de forma a anular integralmente o lançamento e, alternativamente, caso não seja acolhido o pedido, pugna pela conversão do presente julgamento em diligência para que sejam devidamente apreciados, em sua totalidade, os documentos que comprovam a ilegalidade da autuação. Também protesta pela produção de prova documental suplementar, caso necessário.

Encaminhado o processo para apreciação e julgamento pela 14ª Turma da DRJ/RJOI, julgou procedente o lançamento fiscal, considerando que o mesmo foi feito com estrita observância das normas legais.

O Contribuinte em 01/09/2009 foi cientificado, via postal (AR à fl. 449), do Acórdão nº 12-22.300 e, em 30/09/2009, tempestivamente, apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 453/477), onde:

1. Afirma não ser verdadeira o entendimento da fiscalização, reafirmada pelo julgador de 1ª instância, que os serviços de manutenção e consultoria contratados pelo Contribuinte haviam sido prestados pela VEM mediante cessão de mão-de-obra;
2. Alega que os serviços de manutenção não eram prestados mediante cessão de mão-de-obra tendo em vista a ausência de subordinação entre o prestador e a tomadora;
3. Com relação aos serviços de consultoria, afirma que estes, além de naturalmente excluírem a presença de subordinação, não estão previstos no rol exaustivo de serviços indicados no art. 145 e 146 da IN SRP nº 03/2005;
4. Registra que, por se tratar de mera antecipação das contribuições sociais mensalmente devidas, mesmo não havendo a retenção, não

haveria débito a ser constituído, já que os valores devidos foram integralmente recolhidos pela prestadora dos serviços, contribuinte originária;

5. Aduz que, como não houve cessão de mão-de-obra na prestação dos serviços de manutenção e consultoria, não há que se falar na obrigação imposta pela Lei 9.711/98, qual sejam, retenção e repasse para a RFB, em no do prestador dos serviços, o percentual de 11% d ou 13% do valor bruto das notas fiscais ou faturas;

Finaliza seu Recurso Voluntário requerendo a integral reforma da decisão guerreada.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Mérito

A fiscalização efetuou a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, com vistas à exigência da contribuição de 11 % (onze por cento) e 13% (treze por cento) incidentes sobre o valor bruto das notas fiscais de prestação de serviço de manutenção, emitidas pela VEM - Varig Engenharia e Manutenção S.A, por configurar a prestação de serviços, mediante cessão de mão de obra, sem que a empresa Recorrente, na qualidade de Tomadora dos Serviços, procedesse ao recolhimento do percentual de 11 % ou 13% decorrente da mão de obra colocada a sua disposição, conforme determinado pelo art. 31 da Lei nº 8.212/91.

Segundo o Auditor Fiscal, trata-se de serviços de manutenção de aeronaves, efetuados pela VEM, e prestados nas instalações da INFRAERO e da VEM, além do serviço de consultoria. Não foi feito pela prestadora o destaque da contribuição nas notas Fiscais e a tomadora não efetuou a retenção ou recolheu o valor devido, em desacordo com a legislação previdenciária, mais especificamente o § 4º e o *caput* do Art. 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Contrapondo à exigência fiscal, a Recorrente assevera que não se trata de cessão de mão de obra, sendo, pois, juridicamente impossível a imposição da regra da retenção disposta no art. 31 da lei 8.212/91. Aduz que a VEM não cede profissionais para prestação de serviços e a VARIG não tem à sua disposição mão de obra para, sob sua direção e orientação, realizar tarefas.

A solução da questão se encontra no correto enquadramento, por parte da acusação fiscal, de que os serviços prestados pela VEM se submetem às regras de retenção e se os serviços de “manutenção” e de “consultoria” foi prestado mediante cessão de mão de obra.

A decisão de piso manteve a exigência fiscal sob o fundamento de que o contrato de prestação de serviços não afasta a existência da cessão de mão de obra, na medida em que os serviços de manutenção devem ser efetuados de conformidade com os requisitos determinados pelas autoridades aeronáuticas, o que indica que os serviços não são prestados com a liberdade técnica alegada pela Autuada. Justifica seu entendimento com a transcrição dos itens 5.1 e 5.2 do contrato em questão que determinam:

5.1 A Varig poderá efetuar auditorias nas instalações físicas, nas atividades desenvolvidas, nos procedimentos e processos de

manutenção e nos registros de manutenção, através de auditorias próprias ou contratadas;

5.2 A Varig poderá designar representante (s) para acompanhar a execução dos serviços. A sua função será estabelecida de comum acordo entre as duas empresas.

Além de não ter sido esse ponto abordado pela fiscalização, até porque não existe na acusação fiscal as razões para a configuração da cessão de mão de obra, conforme bem asseverou a recorrente, a previsão de realização de auditorias para acompanhamento dos serviços prestados é medida de verificação de qualidade e de cumprimento do contrato, sem que com isso implique a caracterização da existência de subordinação e, conseqüentemente, cessão de mão-de-obra.

Para uma melhor elucidação da matéria, cabe destacar o conceito de cessão de mão de obra, estabelecido na Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, vigente à época dos fatos geradores:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

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

§ 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](#)).

Ainda sobre a caracterização da cessão de mão de obra, o Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/99) assim estabeleceu:

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:*

***XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;** (Grifamos).*

Sob o enfoque, a Instrução Normativa SRP nº 03/2005, vigente à época do lançamento, determinava o rol dos serviços sujeitos à retenção se contratados mediante cessão de mão de obra, vejamos:

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

***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;** (Grifamos).*

Compulsando os autos, em especial o contrato de prestação de serviços de fls. 118 a 238, percebe-se de forma clara que não há a caracterização da cessão de mão de obra da forma estabelecida na lei de regência, com 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*.

Sequer foi prestado um serviço de manutenção de instalações de máquinas ou equipamentos com manutenção de equipe à disposição do contratante, conforme descrito na norma do art. 146, inciso XIV, da IN SRP nº 03/2005.

Resta claro que no presente caso, toda a execução do serviço é feita sob a administração da contratada, por conta própria ou por empresas subcontratadas sob sua exclusiva responsabilidade, prestados nas suas dependências, ou nas dependências da Infraero.

Com efeito, como se constata do contrato de prestação de serviços, a VEM (contratada) mantém e opera instalações de manutenção aeronáutica homologadas pelo DAC, FAA, JAA e outras autoridades aeronáuticas estrangeiras, fornecendo Serviços de manutenção, revisão, modificação e testes de aeronaves, acessórios e partes. A VARIG contratou a VEM para gerir e promover a manutenção de suas aeronaves e partes. Vejamos:

CONSIDERANDO que a VEM mantém e opera instalações de manutenção aeronáutica homologadas pelo DAC, FAA, JAA e outras autoridades aeronáuticas estrangeiras, fornecendo Serviços de manutenção, revisão, modificação e testes de aeronaves, acessórios e partes, e se dispõe a prestar Serviços de manutenção para a Varig

CONSIDERANDO que a Varig, empresa de transporte aéreo, homologada pelo DAC, deseja contratar a VEM para gerir e prover a manutenção de suas aeronaves e partes.

As partes resolvem firma o presente instrumento, que será regido pelas condições a seguir:

OBJETO DO CONTRATO

1.1 O presente contrato tem por objeto cobrir a prestação de serviços técnicos e gestão de manutenção realizados pela VEM nas aeronaves e partes operadas pela Varig incluindo mas sem limitações a serviços em aviões, aluguel de componentes, serviços especiais, projetos especiais e assistência técnica.

1.2 A VEM, definirá o escopo e efetuará em suas instalações ou de terceiros através de subcontratação de mão-de-obra, a seu critério, o Serviço de manutenção das aeronaves e suas partes de acordo, e em conformidade com os requisitos das autoridades aeronáuticas, as quais homologaram tais serviços de manutenção.

Verifico, outrossim, que no contrato de prestação de serviços firmado, a empresa VEM (contratada) realiza a prestação de serviços técnicos e gestão de manutenção nas aeronaves e partes operadas pela Varig, em que a VEM define o escopo e efetua em suas instalações ou na de terceiros, através de subcontratação de mão de obra, a seu critério, o serviço de manutenção das aeronaves e suas partes de acordo e em conformidade com os requisitos das autoridades aeronáuticas, as quais homologaram tais serviços de manutenção.

Na execução do serviço, a empresa contratada é responsável pelo fornecimento de peças, ferramentas, manuais e quaisquer outros itens necessários à execução dos serviços, nos quais estão incluídos a mão de obra profissional, tudo sob sua supervisão e direção.

À contratantes (Varig) será permitida a visita para acompanhar o andamento dos serviços, desde que tal visita não interfira no curso normal dos serviços realizados (item 12 do contrato – fl. 134).

Observo ainda que é de responsabilidade da contratada (VEM) a manutenção de programas de confiabilidade, com acompanhamento, emissão de relatórios e análise de seu desempenho; publicações técnicas; planejamento, compra, transporte, liberação alfandegária, inspeção de recebimento, estocagem e fornecimento do material para aplicação em aeronaves (itens 7, 8 e 9 do Anexo das especificações técnicas – fl. 146). Enfim, todo o gerenciamento do serviço é feito pela contratada.

Destarte, é certo que o lançamento deve vir acompanhado da prova robusta de sua acusação. No entanto, no caso em apreço não se tem a comprovação, por parte da acusação fiscal, de que ocorreu a prestação do serviço de manutenção com cessão de mão de obra e nas dependências da contratante, nos termos previstos na legislação tributária.

O conjunto probatório carreado aos autos, nem de uma forma distante, induz à conclusão que ocorreu prestação de serviços com cessão de mão de obra, mas, ao contrário, indica de forma clara, a existência de serviços técnicos de manutenção de aeronaves, executados sob o total comando, orientação, responsabilidade e administração da contratada (VEM).

Com efeito, a autoridade fiscal defende uma situação jurídica, conforme afirmado no Relatório Fiscal, que não restou, em nenhum momento, demonstrada a sua existência na acusação fiscal de lançamento.

No que tange aos serviços de consultoria, em que o Auditor Fiscal acusa a Recorrente de não proceder ao recolhimento de 11% do valor constante em algumas Notas Fiscais de serviços (fl. 244/282), sequer constam do rol exaustivo constante do artigo 219, § 2º do RPS (Decreto nº 3048/99).

A motivação da acusação fiscal em incluir referido serviço como sujeito à retenção estabelecida no art. 31 da Lei nº 8.212/91 foi o fato de terem sido emitidas notas fiscais distintas de consultoria, razão porque foi incluído levantamento de débito por envolver cessão de mão de obra à disposição da tomadora.

Entendo que a acusação fiscal não é clara, precisa e eficaz no levantamento apurado.

O próprio contrato de prestação de serviços, em seu item 4.4 (fl. 124), estabelece os serviços a serem executados como projetos especiais que se constituem em projetos de engenharia solicitados pela Varig, tais como projetos de nova configuração de interior, projetos de instalação de equipamentos diversos e comunicação a bordo e de quaisquer outros solicitados pela VARIG em caráter extraordinário.

Nesse sentido, foi o voto vencedor proferido no Acórdão nº 2201003.412, em sessão realizada em 7 de fevereiro de 2017, em que trago excerto:

No caso em apreço, observamos que não comprovou o Fisco a existência da contratação de serviços prestados mediante cessão de mão de obra. Como visto é dever do Fisco anexar ao auto de infração o elementos de prova que embasam a constituição do crédito tributário. (CARF, 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária).

Assim, em face do contrato de prestação de serviços firmado e das notas fiscais adunadas aos autos do presente processo administrativo, não vislumbro disponibilização de trabalhadores da prestadora (VEM) à contratante (Varig), ora Recorrente.

Diante dos fatos acima expostos, entendo que não restou configurado o correto enquadramento, por parte da acusação fiscal, de que os serviços prestados pela VEM se submetem às regras de retenção estabelecidos na lei de regência, tanto por não constarem na lista exaustiva, como por não serem prestados mediante cessão de mão de obra.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, exonerando o crédito tributário exigido no lançamento.

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto