



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

Processo nº 13828.000044/2009-02
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2402-002.456 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de fevereiro de 2012
Matéria RETENÇÃO DE 11% CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
Recorrente GVAGRO - CONSULTORIA E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AGRÍCOLAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO 11%.

A empresa, como contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, fica obrigada a reter e recolher onze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço.

AUTUAÇÃO. LEGALIDADE. LANÇAMENTO. ATO VINCULADO E OBRIGATÓRIO.

Constatada a ocorrência de descumprimento de obrigação principal prevista em lei, cumpre à autoridade administrativa lavrar o respectivo auto de infração das contribuições previdenciárias devidas, pois o lançamento é um ato vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Igor Araújo Soares, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Jhonatas Ribeiro da Silva.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, relativas à retenção de 11% sobre o valor bruto de notas fiscais/faturas de prestação de serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra, bem como as contribuições sociais previdenciárias concernentes a parcela patronal, para as competências 10/2005 a 12/2006.

O Relatório Fiscal (fls. 218/229 – Volume 2) informa que os valores apurados decorrem dos seguintes lançamentos:

i) Remunerações arbitradas:

- a) de segurados empregados que executaram serviços agrícolas;
- b) de contribuintes individuais que prestaram serviços para a empresa;
- c) sobre prestação *in natura* (cesta básica) fornecida em desacordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT);

ii) Serviços contratados mediante cessão de mão-de-obra cuja retenção prevista em lei não foi feita pelo contribuinte a ela obrigado, ou foi efetuada em desacordo com a legislação de regência.

Esse Relatório Fiscal informa ainda os seguintes fatos:

1. **Das prestadoras de serviços subcontratadas.** Sustenta neste tópico, com base nos contratos apresentados, que estes são extremamente genéricos, sendo que o objeto da contratação abarca todas as tarefas relativas ao plantio da cana-de-açúcar e vinculam o preço dos serviços aos equipamentos utilizados – tratores, carregadeiras e caminhões –, no entanto inexistente retenção nas notas fiscais emitidas pelas subcontratadas quando o serviço é realizado através de caminhões, nem o correspondente recolhimento. Segundo o relato fiscal, a empresa auditada entende que tais serviços subcontratados correspondem ao “transporte de muda”, que se caracterizaria como operação de transporte de carga, não sujeita à retenção. Contrariamente, entendeu a auditoria fiscal que tanto o transporte da muda quanto do adubo para o local do plantio corresponde a serviço de natureza rural, parte mesma da atividade do plantio da cana de açúcar, portanto serviço sujeito à retenção, na medida em que são prestados em estabelecimentos de terceiros, que os segurados dos subcontratados ficam à disposição do contratante para a execução destas tarefas e que o serviço representa necessidade continuada do contratante;

2. **Da apuração do crédito aferido indiretamente.** Como parâmetro para a aferição indireta da base de cálculo da mão-de-obra empregada (remuneração dos segurados, aferida indiretamente), tomou o montante recebido a partir dos serviços prestados, notas fiscais, aplicando-se o percentual de 50%, conforme § 1º do art. 600 da IN SRP 03/2005, excluídos do quantum correspondente ao gasto com equipamentos (porcentagem média dos gastos com equipamentos - 20%) acrescido do valor correspondente ao combustível fornecido pelo sujeito passivo (38,1%), de acordo com o Anexo II da Autuação. Portanto, aplicando-se estes percentuais aos valores brutos das notas fiscais, obteve-se a base de cálculo das retenções e da remuneração aplicada nos serviços contratados;
3. ainda, na apuração da contribuição devida decorrente da aquisição de cestas básicas distribuídas sem que o contribuinte estivesse inscrito no PAT, levou em conta o valor de aquisição das cestas, constantes do anexo III;
4. por fim, arbitrou em um salário mínimo a remuneração percebida pelos contribuintes individuais identificados como prestadores de trabalho gratuito ao contribuinte.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 20/02/2009 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 234/289 – Volume 2) – acompanhada de anexos de fls. 290/4500 –, alegando, em síntese, que:

1. a sazonalidade dos serviços prestados, cumulada com a política da contratação de pessoal da empresa, é a explicação para a manutenção de colaboradores em período onde não ocorre prestação de serviços diretos; nestes casos, tais colaboradores são transferidos da área operacional para a administrativa e auxiliam na busca de novos clientes; da mesma forma, o pagamento de pro labore é política da empresa, não estando relacionada com o faturamento mensal; de igual forma, também, a manutenção de quatro pessoas empregadas na função de chefia de direção de serviços rurais em período que não há execução de tarefas rurais;
2. os caminhões não são utilizados diretamente no plantio, apenas para o transporte de mudas, o que está consentâneo com as atividades da Impugnante (atividade principal: serviços relacionados a agricultura, atividade secundária: transporte rodoviário de cargas e serviço de pulverização e controle de pragas agrícolas), para concluir que a atividade de transporte de mudas (carga) não se subsume ao conceito de atividade de natureza rural/plantio, conforme disposto no art. 176 da IN SRP nº 3/2005; menciona o rol de atividades previstas no artigo 145 da mesma IN, dizendo-o taxativo e que não inclui o transporte de carga, ainda que seja muda de cana-de-açúcar, sendo incabível a interpretação fiscal de que esta atividade seja entendida como constituída de plantio; sustenta, ainda neste tópico, que os prestadores de serviços de transporte de mudas recolheram a contribuição previdenciária, e que estas foram devidamente apresentadas à

Impugnante, conforme comprovantes de recolhimento anexados às cópias dos contratos celebrados com os prestadores de serviços, de maneira que sua cobrança consubstanciaria enriquecimento ilícito do Estado;

3. no tocante ao quadro estrutura da folha de pagamento, elaborado pela fiscalização, ao contrário do afirmado sustenta, com documentos, que os colaboradores dispensados no mês de junho de 2006 trabalharam somente até o dia de sua dispensa; ainda, afirma que existe a informação do serviço prestado pelo segurado, conforme folha de pagamento/ centro de custo, anexos;
4. afirma que a colheita realizada em dezembro de 2006 foi totalmente mecanizada, razão pela qual não há rurícolas a serem consignados na folha de pagamento; utilizou-se, então, uma colheitadeira, um trator e um caminhão, cada uma das máquinas, cedidas em comodato, manuseada por um operador, conforme cópias dos contratos de comodato e da GFIP correspondente;
5. tece considerações de ordens diversas no tocante aos contratos de plantio de cana-de-açúcar firmados pela Impugnante com seus clientes e com as empresas subcontratadas, tais como: (i) refuta o Anexo I do contrato firmado com a Usina Batatais como obrigação, quando trata-se de mero parâmetro negocial; (ii) afirma que a variação dos caminhões empregados e do combustível gasto na operação está relacionada com a distância média da muda de cana em relação à área de plantio; (iii) refuta a pecha de genéricos aplicada aos contratos, uma vez que se tratam de contratos padrão cujo detalhamento é feito em seus anexos; e (iv) argumenta que a Impugnante não efetuou transporte de adubo e que as mudas de cana foram transportadas da área de corte até a do plantio, sustentando a não aplicação da retenção nos serviços de transporte de mudas de cana para plantio por se tratar de transporte de carga, embora reconheça ser a atividade necessária ao procedimento; argumenta novamente com os arts. 145, 146 e 176 da IN 03/2005 para referendar sua posição, revistando argumentos já expostos anteriormente;
6. justifica também com base no Consórcio, os trabalhos prestados pelo Sr. Hélio Boaventura, cedido gratuitamente à Impugnante nas épocas em que a demanda no Consórcio era menor; diferentemente, os serviços gratuitos prestados pelo Sr. Divino Carlos da Silva deveu-se a uma relação pessoal de amizade com um dos sócios da Impugnante, com a conotação de 'prestação de favor'; também com base no "Consórcio" e "Condomínio", sustenta que mais pessoas trabalham nas funções administrativa e de gestão da Impugnante, sendo cedidas conforme a necessidade; menciona, novamente, o sistema de coleta de dados (eletrônico) utilizado na lavoura pelo líder de turma e que permite à pessoa contratada gerenciar a folha de pagamento; em outro tópico justifica a prestação de serviços do advogado, Dr. Marcelo da Guia Rosa, contrato pelo Consórcio de quem recebia remuneração;

desta forma, conclui, os trabalhos prestados não foram gratuitos, mas onerosos, tendo o seu custo arcado pelas empresas 'Consórcio de Produtores Rurais José Adalto Vasconcelos e outros' e/ou Condomínio Edmilson Casagrande e outros;

7. no que tange ao fornecimento de alimentação e estadia, frisa que a Impugnante não dispunha dos documentos solicitados nos moldes requeridos pela fiscalização, mas colocou à disposição outros documentos capazes de atender as informações; confirma a alegação de que não foi possível fazer a anotação do nome de cada colaborador beneficiado com diárias, alimentação e com a distribuição de cestas básicas, razão pela qual reconhece a procedência parcial da infração autuada através do AI 37.203.490-0; no entanto, sustenta que os serviços prestados pelos segurados são passíveis de identificação através do exame da folha de pagamento, uma vez que estão dispostos por centro de custo e por função;
8. sustenta que os motoristas de fato cumprem dupla função transporte de pessoal e líderes de turma, fazendo parte do mesmo centro de custo de apoio de campo; repete a explicação de que é política da empresa, frente a sazonalidade de suas atividades, manter em seu quadro de empregados uma parte dos colaboradores de melhor desempenho, mesmo nos meses em que não auferem rendas.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto/SP – por meio do Acórdão nº 14-32.232 da 6ª Turma da DRJ/RPO (fls. 4723/4746 – Volume 24) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, nos seguintes termos:

“(…) Isto posto, reputo parcial razão à Impugnante no que toca ao arbitramento das contribuições devidas à Seguridade Social pela utilização do montante recebido a partir dos serviços prestados, especificamente presentes no levantamento “RAR – rem. Arbitrada”, que exclui dos presentes autos por considerá-lo improcedente.

Por outro giro permanecem íntegros no trabalho fiscal o levantamento “RCL – rem. Contr. Ind. Ind. Arbitrada”, que relaciona os contribuintes individuais não considerados pela empresa como segurados, e que tiveram suas remunerações arbitradas em um salário mínimo então vigente, bem como o levantamento “CB - Cesta Básica”, que toma da contabilidade da autuada os valores despendidos com cestas básicas, uma vez que a empresa não logrou comprovar inscrição no PAT. (…)”

A Notificada apresentou recurso (fls. 4750/4767 – Volume 24), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais alega improcedência dos valores apurados em decorrência da cessão de mão-de-obra.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Bauru/SP encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento (fl. 5712 – Volume 29).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

DO MÉRITO:

No mérito, insurge-se sobre a retenção das contribuições sociais previdenciárias, referentes à obrigação da Recorrente, como contratante de serviço mediante cessão de mão-de-obra, de reter 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pelas prestadoras de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra.

Verifica-se que as pessoas físicas que prestaram serviços à Recorrente possuem vínculo com as contratadas, e não com a contratante (Recorrente). Além disso, ficou evidenciado nos autos que as contratadas colocavam os trabalhadores à disposição da contratante e os serviços eram prestados de forma contínua. Portanto, restou configurada a prestação de serviços com cessão de mão-de-obra e a obrigação da empresa autuada de reter e recolher o valor retido em nome das empresas cedentes de mão-de-obra, em observância ao ditame legal.

O entendimento defendido pela Recorrente de que o Fisco deveria verificar, inicialmente, se o tributo foi recolhido pela prestadora antes de exigí-lo do responsável tributário e a alegação de que os valores lançados foram supostamente recolhidos pelas empresas contratadas estão desprovidos de amparo legal. A Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/1998, obriga diretamente o contratante dos serviços a efetuar a retenção. O seu art. 31 assim dispõe:

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 devida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente de mão-de-obra, observado o disposto no parágrafo 5º do art. 33.

§ 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 21/11/98)

§ 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 20/11/98)

Nesse sentido, após o advento da retenção não há mais que se falar em responsabilidade solidária do tomador para com o contratante de serviços mediante cessão de mão-de-obra, pois aquele passa a ter como obrigação reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal de serviços.

Assim, a tomadora (Recorrente) está obrigada a tal procedimento, independente do fato de a prestadora ter efetuado ou não o recolhimento das contribuições.

E o agente fiscal, ao constatar a prestação de serviço com cessão de mão-de-obra e a falta da retenção, lavrou corretamente os valores lançados da retenção na presente NFLD, em observância ao disposto no § 5º do art. 33, da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrito:

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.** (g.n.)*

Ao contrário do que possa parecer para a Recorrente, conforme suas alegações postas no recurso, a retenção não é nova contribuição social nem modalidade de responsabilidade solidária, mas mera antecipação compensável, visando somente a garantir a arrecadação previdenciária, obrigando o tomador de serviços, no caso em tela a Recorrente, a reter o percentual de 11% sobre o valor bruto do documento fiscal e recolhê-lo em nome das prestadoras de serviços. Com isso, entendo que a Recorrente contratante de mão-de-obra, tomadora de serviços, cumpre uma obrigação tributária acessória ao efetuar a retenção, já que se trata de simples obrigação de fazer, e não de dar, pois não há reduções patrimoniais desta Recorrente, que simplesmente deverá repassar o valor devido por outrem.

Com isso, se a obrigação acessória é descumprida, converte-se em principal, na literalidade do art. 113, § 3º, do CTN, que se aplica perfeitamente ao caso, pois, descumprida a retenção, nesta hipótese somente o tomador de serviço (Recorrente) será responsável exclusivo pelos valores devidos, em razão da presunção de recolhimento, prevista no art. 33, § 5º, da Lei nº 8.212/1991, ao qual remete o próprio art. 31 da mesma Lei.

Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Dessa forma, o fato das empresas contratadas ter supostamente efetuados os recolhimentos previdenciários de forma devida, não afasta a responsabilidade do contratante

(Recorrente) quanto a sua omissão em efetuar a retenção que estava legalmente obrigado, convergindo tal fato para a exigência que ora se discute.

Após o delineamento jurídico exposto, faremos uma análise específica da principal questão controvertida posta nos autos pela Recorrente.

O Fisco afirma que os serviços prestados no tocante ao transporte de muda de cana-de-açúcar e do adubo para o local do plantio, configuram-se em serviço de natureza rural, englobando na mesma atividade de plantio, assim incidindo a obrigatoriedade da retenção, conforme dispositivo normativo inserido na IN MPS/SRP nº 03/2005 (DOU 15/07/05), que dispõe:

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: (...)

*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; (g.n.)*

Por sua vez, a Recorrente afirma que o enquadramento correto seria o previsto no art. 176 do mesmo dispositivo normativo:

Art. 176. Não se aplica o instituto da retenção: (...)

*V - à contratação de **serviços de transporte de cargas**, a partir de 10 de junho de 2003, data da publicação no Diário Oficial da União do Decreto nº 4.729, de 2003; (g.n.)*

Dentro do contexto fático exposto nos autos, constata-se que o objeto dos contratados, estabelecidos entre as contratadas e a Recorrente, é claro no sentido de confirma que se trata de serviço de plantio de cana-de-açúcar, envolvendo todas as suas etapas agrícolas, inclusive o transporte das mudas e dos insumos até o local de plantio. Isso pode ser confirmado simplesmente da leitura dos contratos, que assim dispõem, a título de exemplo:

*“(...) **CLÁUSULA SEGUNDA - DO OBJETO.** Pelo presente instrumento a **CONTRATADA** compromete-se a realizar serviços de **PLANTIO DE CANA-DE-AÇÚCAR**, fornecendo mão de obra especializada e os equipamentos necessários para tanto, os quais serão realizados nos locais indicados pela **CONTRATANTE** utilizando-se materiais, instrumentos e empregados próprios, bem como seguindo todos os termos do contato de prestação de serviços firmado pela **CONTRATANTE** com a **USINA BATATAIS S.A.**, especialmente nas obrigações assumidas pela **CONTRATANTE**, às quais a **CONTRATADA** declara conhecer, anuindo com todos os termos descritos na minuta em anexo, que fica fazendo parte integrante deste (Anexo II)” (fl. 613 – Volume 4, e fl. 819 – Volume 5).*

*“(...) **PRIMEIRA:** As partes firmaram em 31/10/2005 um contrato de prestação de serviços de plantio de cana-de-açúcar com fornecimento de equipamentos descritos no ANEXO I” (g.n. e fl. 620 – Volume 4).*

Ademais, em algumas notas fiscais há discriminação nítida de retenção de 11% sobre os serviços prestados à Recorrente, com a seguinte discriminação: “*Serviços de Equipamentos no plantio de cana-de-açúcar, BC INSS, Ret. 11%*” (fls. 636/649 – Volume 4, fls. 825/852 – Volume 5).

Por consectário lógico, está correto o enquadramento do Fisco que caracterizou essas operações de subcontratação do plantio de cana feitas pela Recorrente com diversas empresas de cessão de mão-de-obra, contratos que englobam, inclusive, o transporte das mudas e dos insumos dos depósitos deste para os locais de plantio, além de toda mão-de-obra envolvida e aplicada às operações agrícolas de plantio.

Logo, não se está autuando, no presente processo, exclusivamente o serviço de transporte do fornecedor da muda e dos insumos para o produtor rural adquirente, esta sim autêntica operação de transporte de carga que escapa à retenção, tampouco o transporte efetuado pelos próprios caminhões da Recorrente consentâneos com sua atividade secundária.

Com relação às bases de cálculo utilizadas pelo Fisco, também não merecem reparo, eis que os parâmetros normativos foram extraídos do art. 600 da IN MPS/SRP nº 03/2005, que fixou o valor dos serviços em 50% do valor das notas fiscais emitidas, deduzindo o emprego de equipamentos e acrescentando o percentual representativo do combustível fornecido pelo sujeito passivo, apurando-se assim a contribuição devida que, confrontadas com as efetivamente recolhidas e/ou não recolhidas, gerou o levantamento das retenções não efetuadas ou efetuadas a menor. Portanto, não há razão nos argumentos da Recorrente susomencionados.

Por fim, pela apreciação do processo e das alegações da Recorrente, não encontramos motivos para decretar a nulidade nem a modificação do lançamento ou da decisão de primeira instância, eis que o lançamento fiscal e a decisão encontram-se revestidos das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com o arcabouço jurídico-tributário vigente à época da sua lavratura.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.