



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

Processo nº 14474.000148/2007-67
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.680 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2013
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA PARCIAL. SÚMULA VINCULANTE 08 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. NOTAS FISCAIS. PARCELAS RETIDAS. RECOLHIMENTO. MULTA MAIS BENÉFICA.

O Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula Vinculante 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei 8.212, de 24/07/91, aplicando-se, portanto, as regras do Código Tributário Nacional.

No presente caso, aplica-se a regra do artigo 150, §4º, do CTN, diante do comprovado pagamento parcial do tributo, considerada a totalidade da folha de salários da empresa recorrente.

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. Na presença de provas que demonstram que a prestação de serviços não se amolda aos requisitos da cessão de mão obra previstos no §3º do art. 31 da

Lei 8.212/91, a presunção relativa fica afastada, retirando o fundamento da obrigação de realizar a retenção. No caso, a recorrente não conseguiu demonstrar que os serviços não foram prestados com cessão de mão de obra, no entanto, há notas fiscais com fornecimento de material e reembolsos que devem ser excluídas do lançamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento somente os valores constantes de notas fiscais das rubricas PUB e JB o que for material e reembolso de despesas, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes - que dava provimento integral ao recurso - e Adriano Gonzáles Silvério - que votou em manter no lançamento somente os valores da rubrica FGU; b) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 05/2001, anteriores a 06/2001, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, pela aplicação da regra expressa no I, Art. 173 do CTN; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes e Mauro Jose Silva.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA contra decisão de primeira instância que julgou procedente em parte a impugnação apresentada e manteve débito tributário referente ao período de 02/1999 a 12/2005.

2. Conforme consta no relatório fiscal (fls 55 e 56) o auto de infração foi lavrado por falta de retenção 11% e do respectivo recolhimento de contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre as notas fiscais de pagamento de serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra prestados no período de apuração, como se verifica no trecho que ora colaciono:

“4. A empresa JP Propaganda e Marketing Ltda efetuou serviços de promoções de eventos, emitindo notas fiscais de reembolso de serviços sem comprovação de despesas. Não foram apresentados contratos nem pedidos de compras relativos a estas prestações. O serviço enquadrou-se no previsto no Decreto 3.048/99, art. 219, § 2º. Inciso XXII. Anexas cópias de Notas Fiscais.

5. A F. Guras prestou serviços de manutenção e pintura industrial. Foram apresentados contrato e aditamento firmados em 01/04/1993 (anexas cópias dos contratos e de algumas notas fiscais). A prestação enquadrou-se no serviço previsto no Decreto 3.048/99, art. 219, § 2º, incisos III e XV.

6. A Planner prestou serviços de assessoria promocional (promoções de eventos). Não foram apresentados contratos nem pedidos de compras relativos a este serviço. A prestação enquadrou-se no serviço previsto no Decreto 3.048/99, art. 219, § 2º. Inciso XXII.

7. A Publistand realizou serviço de instalação de show room e stands para feiras e eventos. Emitiu notas fiscais de prestação de serviço em que consta o texto: “Empresa não sujeita à retenção para contribuição previdenciária de 11%, de acordo com a ordem de serviço nº. 209/99 e circular no INSS 46/99”. Questionada acerca de qual seria o embasamento legal específico para alegada não-retenção, informou que a prestação dela não se encaixa no rol de serviços da OS 209/99 item 12.1, alínea “v – promoção de vendas e eventos” nem como alínea “p – montagem”. Está correta a assertiva. Porém, enquadra-se tal prestação na modalidade EMPREITADA DE MÃO-DE-OBRA na construção civil. Assevera-se que a montagem e decoração de stands para feiras, incluindo locação e fornecimento de materiais, enquadra-se rigorosamente na atividade de construção civil, conforme previsto no Anexo XIII da IN 03 SRP, cód. 4549-7/99 – “Outras obras de instalações – stands para feiras”. A Publistand emituiu também Notas Fiscais (no. 1572 e 1573, ambas de 26/02/2002) de Venda de Ativo Imobilizado referente à instalação de um “Show Room” em um evento. Segundo a Volvo, não foi devolvido o material à prestadora, sendo posteriormente desmontado e montado o stand novamente nas dependências da Volvo. Não obstante algumas notas

fiscais apresentadas sejam mercantis, não se desvirtua a essência da prestação, pois não nos apegamos à forma, mas sim atemo-nos à situação fática do serviço o qual possui natureza de empreitada na construção civil. Como não foram apresentados contratos nem pedidos de compras e, tampouco as notas discriminam valores de com materiais utilizados ou locados (anexas cópias de algumas Notas Fiscais), a base de cálculo da retenção foi a soma do valor total das Notas Fiscais. A prestação enquadrou-se no serviço previsto no Decreto 3.048/99, art. 219, § 32º, inciso III.

8. A Volvo não apresentou todas as NFPS emitidas pelos prestadores supra, motivo pelo qual foi lavrado o AI de CAD 35.882-726-4.”

3. A empresa, após ciência do auto de infração lavrado, impugnou o lançamento (fls.103/417). Ao analisar os argumentos constantes na peça impugnatória, a primeira instância administrativa converteu o julgamento em diligência fiscal (fls. 419 e 420), em razão da documentação trazida pela contribuinte, entendeu como necessário o pronunciamento do Auditor Fiscal notificante.

4. Em atendimento à diligência solicitada pela primeira instância, o auditor considerou alguns documentos e apresentou o relatório fiscal (fls. 422 e 423) retificando parcialmente o crédito tributário de R\$ 2.048.830,28 (dois milhões, quarenta e oito mil oitocentos e trinta reais e vinte e oito centavos) para R\$ 1.974.315,42 (um milhão, novecentos e setenta e quatro mil, trezentos e quinze reais e quarenta e dois centavos), conforme planilha anexa (fls.424/461).

5. Intimada do resultado da diligência, a empresa apresentou nova impugnação (fls. 467/469), reforçando os termos apresentados na primeira impugnação. Em seguida, os autos foram devolvidos à instância originária, a qual decidiu, por unanimidade, pela procedência parcial do lançamento NFLD 35.882.729-9, como se verifica na ementa abaixo:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CESSÃO E EMPREITADA DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO.

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal 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.

DECADÊNCIA.

É de dez anos o prazo de decadência aplicado às contribuições previdenciárias.

Lançamento Procedente em Parte (fls. 484)

6. Após a empresa ter sido cientificada do referido acórdão (fls. 499), interpôs o recurso voluntário tempestivamente (fls.502/518), requerendo em suma:

Em preliminar:

a) o alcance pela decadência do lançamento tributário do período de 02/1999 a 05/2001 foi alcançado pela prescrição e decadência, uma vez que foi respaldado nos arts. 45 e 46, ambos da Lei 8.212/91, declarados inconstitucionais pelo Supremo, consubstanciado na Súmula Vinculante 8;

b) aduz a nulidade do lançamento, pois não restou evidenciada pelo auditor fiscal a alegada cessão de mão-de-obra, faltando, portanto, motivação para lavratura do auto de infração..

c) no mérito, requer que seja declarada a inexistência de débito fiscal, pois a empresa apresentou os documentos probatórios, os quais deveriam ter sido considerados em sua totalidade pelo agente fiscalizador.

7. O fisco não apresentou contrarrazões e o valor do crédito exonerado não ensejou o recurso de ofício previsto no art. 34, Decreto 70.235/1971, art. 366 do Regulamento da Previdência Social, combinados com art. 1º, I, da Portaria MPS 158/2007, sendo remetidos os presentes autos a este Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

ADMISSIBILIDADE RECURSAL

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DA DECADÊNCIA

2. No caso em tela, por se tratar de questão de ordem pública, examino a decadência referente ao período apurado de 02/1999 a 12/2005, nos termos que se seguem.

3. O Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante 08, *verbis*:

“(...) Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.”

.....

“Súmula Vinculante nº 08:

São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

4. Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentados pela Lei 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

5. Ainda sobre o assunto, a Lei 11.417, de 19 de dezembro de 2006, dispõe o que segue:

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciais ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

6. Assim, como demonstrado, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante. Dessa forma, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplicar ao caso concreto.

7. Acerca das regras de verificação da decadência, frise-se, posto que importante, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no seguinte sentido:

(...) 1. Está assentado na jurisprudência desta Corte que, nos casos em que não tiver havido o pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, é de se aplicar o art. 173, inc. I, do Código Tributário Nacional (CTN). Isso porque a disciplina do art. 150, § 4º, do CTN estabelece a necessidade de antecipação do pagamento para fins de contagem do prazo decadencial. Precedente em recurso representativo de controvérsia (REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18.9.2009). [...] 3. Recurso especial parcialmente provido. (REsp 1015907/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 10/09/2010)

(...) 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro

Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, Decadência e Prescrição no Direito Tributário, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o 'primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado' corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, Decadência e Prescrição no Direito Tributário, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199)*

(...)

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo. 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008". (REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/09/2009)."*

8. Compulsando os autos, verifico que houve o recolhimento parcial das contribuições previdenciárias, considerando a sua totalidade incidente sobre a folha de pagamentos da empresa recorrente. Assim, tenho como certa a aplicação da regra contida no art. 150, §4º, do CTN.

9. O CARF, por intermédio da Segunda Turma da Câmara Superior, corroborou tal entendimento ao aplicar a regra do art. 150, "eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração

reconhecida (salário normal)” - Processo 36918.002963/200575; Acórdão 920201.418, proferido no Recurso Especial do Procurador 243.707.

10. Dessa forma, tenho como certa a aplicação ao lançamento fiscal a regra constante do artigo 150, §4º, do CTN.

11. E, com base nas informações expostas, tendo em vista que a recorrente foi cientificada do lançamento fiscal das contribuições referentes ao período de 02/1999 a 12/2005 em 02.06.2006 (fls. 3), ficam alcançadas pela decadência quinquenal a competência de 02/1999 a 05/2001, mantidas as demais competências.

12. Dessa feita, dou provimento parcial ao recurso voluntário por reconhecer a decadência na competência de 02/1999 a 05/2001, restando mantidas as demais competências: 06/2001 a 01/2007.

DO LANÇAMENTO FISCAL

13. Não obstante a decisão recorrida tenha analisado o lançamento fiscal caso a caso, creio que há nos autos uma causa comum que inviabiliza todo o levantamento do débito, qual seja a ausência da demonstração, pelo auditor fiscal, da efetiva ocorrência do fato gerador da contribuição social previdenciária.

14. É que a norma aplicada à espécie está circunscrita ao artigo 31 da Lei 8.212/91 que assevera que a retenção de 11% somente será obrigatória para empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, ou seja, é da fiscalização a obrigação de comprovar que realmente houve a “prestação de serviços mediante cessão de mão de obra”.

15. Até porque, nos termos do art. 142 do CTN “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente**”.

16. Como é cediço, a prestação de serviços, com a cessão de mão-de-obra, ocorre quando a empresa prestadora de serviços (cedente) cede sua mão-de-obra de seus trabalhadores à empresa contratante (tomador).

17. Do conceito de cessão de mão-de-obra, destaca-se a necessidade do preenchimento dos seguintes requisitos cumulativos: a) os prestadores devem ficar à disposição do tomador, submetidos a seu poder de comando, o qual gerencia a realização do serviço; b) a execução das atividades ocorrerá no estabelecimento comercial do tomador de serviços ou de terceiros.

18. Além do mais, destaco ainda a continuidade dos serviços como outro requisito previsto em lei, ou seja, o serviço em si deve ser contínuo, independentemente da rotatividade de prestadores de serviços que a empresa tomadora contrate. É dizer: não importa se o prestador ou o trabalhador será o mesmo, e sim que o serviço seja contínuo.

19. E, considerando o caso em questão, o lançamento foi fundamentado, também, no Decreto 3.048, de 1999, exige-se, assim, a caracterização dos serviços mediante

cessão de mão de obra no bojo do relato fiscal, como também destaca o art. 219, § 1º, quanto a Lei de Custeio, em seu artigo 31, §2º, conceituam a cessão de mão de obra da seguinte forma:

Art. 219

(...)

§ 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."

Art. 31

(...)

§ 2º Exclusivamente 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 atividades normais da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.1997).

20. É assente no Superior Tribunal de Justiça que para se ficar configurada a cessão de mão-de-obra, deve haver a colocação de empregados à disposição do contratante, com a submissão ao poder de comando no estabelecimento do tomador de serviços ou de terceiros, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS (LEI 9.711/88). EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. NATUREZA DAS ATIVIDADES. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA NÃO CARACTERIZADA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A ausência de debate, na instância recorrida, dos dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai a incidência da Súmula 282 do STF.

2. Para efeitos do art. 31 da Lei 8.212/91, considera-se cessão de mão-de-obra a colocação de empregados à disposição do contratante (submetidos ao poder de comando desse), para execução das atividades no estabelecimento do tomador de serviços ou de terceiros.

3. Não há, assim, cessão de mão-de-obra ao Município na atividade de limpeza e coleta de lixo em via pública, realizada pela própria empresa contratada, que, inclusive, fornece os equipamentos para tanto necessários.

4. *Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido*". (REsp 488027/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 14/06/2004, p. 163)

21. No bojo desse acórdão, o Ministro Relator, Teori Albino Zavascki, foi categórico ao atestar que:

São, portanto, requisitos caracterizadores da cessão de mão-de-obra a colocação de empregados ("segurados") à disposição do contratante. Nesse sentido, os empregados ficam submetidos ao poder de comando do próprio contratante, não do cedente. Ainda, a execução das atividades deve ocorrer no estabelecimento do tomador de serviços ou de terceiro, ficando descaracterizada a cessão de mão-de-obra caso a execução do serviço se dê no estabelecimento do contratado (cedente).

26. Por sua vez, compulsando os autos, não consta no relatório fiscal informações precisas para comprovação de cessão de mão-de-obra, nem mesmo quando do relatório fiscal complementar, realizado em razão de diligência requerida pela instância julgadora *a quo*. É bem verdade que em alguns casos a empresa não possuía os contratos de prestação de serviços, documento importante para a fiscalização, contudo o auditor também não procurou investigar outros documentos de posse do contribuinte para demonstração a natureza dos serviços prestados, o que me autoriza a basear meu entendimento nas notas fiscais carreadas aos autos que descrevem os serviços prestados.

27. No meu sentir, as informações trazidas pelo fisco e os documentos carreados aos autos, demonstram que empresa **JP Propaganda e Marketing Ltda** efetuou serviços de promoções de eventos, o que me leva a crer que não tenha havido subordinação alguma entre os empregados da contratada e à contratante. É dizer: o serviço prestado foi a realização do evento em sua totalidade.

28. Diferentemente do entendimento da douta autoridade julgadora, trilho o caminho no sentido de que não basta o serviço está capitulado no art. 219, § 2º. Inciso XXII do Decreto 3.048/99, pois a exigência de demonstração da cessão de mão-de-obra está devidamente prescrita no dispositivo legal:

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.

*§2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços **realizados mediante cessão de mão-de-obra**:*

(...)

XXII - promoção de vendas e eventos;

29. A mesma linha de raciocínio vale para as empresas F. Guras, que prestou serviços de manutenção e pintura industrial; Planner, que prestou serviços de assessoria promocional (promoções de eventos); e a Publistand que realizou serviço de instalação de **show room e stands para feiras e eventos**.

30. Desta forma, considerando que cumpre à administração tributária apontar todos os elementos necessários à configuração do fato gerador, não há como deixar de considerar o lançamento insubsistente por não comprovar a materialidade da regra matriz de incidência da contribuição.

31. Até mesmo os critérios utilizados pelo fisco para chegar aos valores do débito não foram devidamente esclarecidos pela autoridade lançadora. Basta verificar as conclusões do auditor fiscal no trabalho complementar (fls. 422/423 – itens 5 e 6), no caso da empresa J. B. Propaganda, cujas afirmações se fortalecem em conclusões meramente especulativas, sem base documental alguma:

5. *Dentre os serviços sujeitos à retenção estão os de montagem de Stands para feiras de eventos, como por exemplo: NF 224 da Qually Stands, às fls 281, em que consta o serviço de "locação de stand" no valor de R\$ 45.000,00 (valor este que corresponde a apenas 30% do custo total). É claro que não se trata apenas de locação de um mero objeto ou equipamento, mas da montagem e instalação de uma grande estrutura, tendo em vista que um serviço com este valor (R\$ 150.000,00) não se resume à locação de uma simples tenda ou a uma dúzia de divisórias auto-instaláveis. Trata-se de uma complexa e grande edificação que seguiu normas de segurança da construção civil, tendo em vista que dentro do enorme stand de uma montadora como a VOLVO costumam circular milhares de pessoas durante um evento. Portanto, configurou-se a empreitada de construção civil e deveria ter sido efetivada a retenção de 11% sobre as Notas Fiscais.*

6. (...) *Não é preciso um esforço maior de raciocínio para se concluir que a prestadora cedeu também a mão-de-obra especializada para operar os equipamentos de luz naquele evento. Assim, esta despesa não pode ser deduzida da base de cálculo a não ser que se comprove o recolhimento de 11% sobre a Nota Fiscal da subcontratada. Há diversas notas de valores acima de R\$ 50 mil de outras empresas promotoras de eventos em que são discriminados genericamente os serviços de "locações de equipamentos" para eventos. Trata-se, na realidade, de prestação de serviços. É comum no preenchimento das notas fiscais por parte de prestadoras a utilização de vocábulos como "locação", "decoração", "assessoria", "consultoria", dentre outros, para escamotear prestações de serviços, com ou sem fornecimento de equipamentos, cujas notas deveriam destacar a retenção de 11%.*

32. Nesse sentido, o lançamento fiscal baseado em conclusões mortíferas afronta o próprio art. 37, da Lei 8.212/91, dispõe que a fiscalização deverá lavrar notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores:

constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. [g.n.]

33. Em alguns casos o negócio jurídico celebrado pelo contribuinte se aproxima muito mais da chamada empreitada global, não se restringindo a uma mera prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, implicando, em verdade, responsabilidade direta e total do contratado pela execução dos serviços.

34. Se amoldam às minhas conclusões, os casos da empresa Publistand que, segundo o próprio fisco, realizou serviços de **instalação** de *show room* e *stands* para feiras e eventos e da Planner que prestou serviços de assessoria promocional na promoções de eventos.

35. Nestes casos específicos, há de ser afastada por completo a aplicação da sistemática de recolhimento de contribuições previdenciárias nos moldes do art. 31 da Lei 8.212/91, ou seja, retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

36. O levantamento de débito tributário com base em dúvidas levantadas pelo auditor fiscal não é a maneira correta para o lançamento fiscal. Não podemos esquecer o que consta do CTN sobre o fato gerador da obrigação tributária em seu artigo 114: “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

37. Feitas essas considerações, dou provimento ao recurso voluntário nos termos acima delineados por considerar insubsistente o lançamento tributário, na forma em que realizado.

CONCLUSÃO

38. Dado o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

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. Para compreendermos o que seria uma cessão de mão de obra, devemos lembrar que 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. 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, sem, no entanto, ressaltamos, caracterizar uma subordinação jurídica. Logo, a realização de um serviço determinado, especificado em contrato ou na nota fiscal apresentado pela recorrente, 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.

Dessa maneira, 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.

A fiscalização apontou que os serviços prestados constam da relação autorizativa do art. 219 do Decreto 3.048/99, ao passo que a recorrente não conseguiu demonstrar que a contratação não se deu nos moldes do §3º do art. 8.212/91 para afastar o fato presumido. Ao contrário, se analisarmos algumas notas verificamos que há serviços com características típicas de cessão de mão de obra como nas notas da empresa Fguras que apontam a contratação de pintura especializada que é atividade fim da recorrente. De maneira similar, algumas notas da JB, fls. 70, descrevem expressamente a contratação de recepcionista, Banda e Coordenadora, possuindo características de cessão de mão de obra. Por outro lado, há notas com nítidas traços de reembolso ou fornecimento de material, fls. 67, 71 e 80.

Portanto, se não podemos afastar por completo a cessão de mão de obra, igualmente não podemos acatar a existência desta em todos os serviços/materiais constantes das notas fiscais que dos autos contam.

Assim, votamos por excluir do lançamento os valores referentes aos levantamentos PUB e JB que se refiram a materiais e reembolso de despesas, conforme constem das notas fiscais juntadas aos autos.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

Processo nº 14474.000148/2007-67
Acórdão nº **2301-003.680**

S2-C3T1
Fl. 10

CÓPIA