



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 14479.000835/2007-32
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.300 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 21 de maio de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VINTE E DOIS A PARTICIPACOES LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente quanto à demonstração da alegada divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido.

PREVIDENCIÁRIO. TRANSPORTE DE CARGA. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. COMPROVAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DE RETENÇÃO.

Relativamente a períodos anteriores ao de vigência do Decreto nº 4.729, de 9 de junho de 2003, aos serviços de transporte de carga aplica-se a retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, quando evidenciados os requisitos da cessão de mão-de-obra.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Régis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional

Na origem, cuida-se de lançamento (DEBCAD 37.111.476-4) para cobrança das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, incidentes sobre os salários pagos aos empregados da **fornecedora de mão-de-obra** ELIDAN MOTOS TRANSPORTES LTDA

O relatório fiscal encontra-se às fls. 34/49.

O autuado apresentou defesa às fls. 63/75, que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP I às fls. 107/122.

Cientificado do acórdão, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário às fls. 127/134.

Por sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção deu-lhe provimento, quanto ao mérito, por meio do acórdão 2401-008.602 – fls. 155/168.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial às fls. 170/179, pugnando, ao final, pela reforma do acórdão recorrido, com vistas a que seja restabelecida a exigência tributária.

Em **3/3/21** - às fls. 198/203 - foi dado seguimento ao recurso, para que fosse rediscutida a matéria **“Necessidade da demonstração da ocorrência de cessão de mão de obra nos serviços de transporte de carga”**.

Cientificado do acórdão de recurso voluntário, do REsp da União e do despacho que lhe dera seguimento à fl. 215, em 5/1/21, a autuada apresentou contrarrazões tempestivas em 12/1/22, propugnando, ao seu final, pelo não conhecimento do recurso e, sucessivamente, o seu desprovimento – fls. 218/226.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

A Fazenda Nacional tomou ciência (*presumida*) do acórdão de recurso voluntário em 8/1/21 (processo movimentado em 9/12/20 (fl. 169) e apresentou seu recurso tempestivamente em 12/1/21, consoante se denota de fl. 195. Passo, com isso, à análise dos demais requisitos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria **“Necessidade da demonstração da ocorrência de cessão de mão de obra nos serviços de transporte de carga”**.

O acórdão recorrido foi assim ementado, naquilo que foi devolvido ao exame desta turma:

RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

O elemento fundamental da cessão de mão de obra tal como prevista no artigo 30 da Lei nº 8.212/91 é a colocação da mão de obra à disposição do tomador o qual exerce suas funções sob a gerência e fiscalização do tomador.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. SERVIÇO DE ENTREGA. MOTOBOY.

O serviço de entrega de documentos realizado através da disponibilização de motociclistas (motoboy), que atuam sob a coordenação e responsabilidade da empresa contratante, estará sujeito à retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, por tratar-se de cessão de mão de obra. Contudo, se o objeto do contrato é a realização de tarefas específicas, consistentes na coleta, cadastramento, elaboração de protocolos e

entrega de correspondências por motociclistas (motoboy), sob a responsabilidade, coordenação e orientação da empresa Contratada, não se aplicam às disposições relativas à cessão de mão de obra e não está sujeito a essa retenção (Solução de Consulta nº 19, de 22 de junho de 2011, da 5ª Região Fiscal da Receita Federal).

Por sua vez, a decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, reconhecer a decadência até a competência 12/1999. No mérito, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos, quanto à decadência, os conselheiros Matheus Soares Leite (relator), Rayd Santana Ferreira e Andréa Viana Arrais Egypto que reconheciam a decadência até a competência 09/2002. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Lopes Araújo.

Conhecimento

O Fisco está exigindo a contribuição de 11% sobre os valores pagos ou creditados – pela contratante autuada - à empresa **ELIDAN MOTOS TRANSPORTES** a título de cessão de mão-de-obra, que não fora retida tampouco recolhida.

O autuante considerou, como base de cálculo para o lançamento, 50% dos valores das notas fiscais emitidas pela contratada, que retratariam a mão-de-obra contida no respectivo documento fiscal.(vide fls. 50/51). Todavia, não consta dos autos referidos documentos fiscais.

As condições da prestação dos serviços encontram-se estabelecidas no Contrato de Locação de Serviços acostado às fls. 52/54.

Em relação ao tema que subiu a reexame, assim se pronunciou (*com meus destaques*) o colegiado *a quo*:

Já no tocante à não sujeição do serviço de transporte de carga à retenção de 11%, introduzida pelo Decreto nº 4.729, de 09/06/2003, conforme bem pontuado pela DRJ, somente após a sua publicação é que o serviço de transporte de carga foi excluído da relação de serviços sujeitos à retenção de 11%, de modo que, no período entre a publicação do Decreto n.º 3.048/99 e do Decreto nº 4.729/2003, foi perfeitamente válida a obrigação de retenção de 11% das empresas tomadoras de serviços de transporte de carga, **desde que configurada a cessão de mão de obra**, não havendo que se falar na retroatividade deste último diploma legal, sendo que este não tem caráter meramente interpretativo.

Como no caso em voga, ainda que haja serviços prestados sob a vigência de norma que presumia, até prova em contrário, que os serviços de transporte de cargas integrariam o conceito de cessão de mão de obra, cabe à fiscalização comprovar, por outro lado, mediante documentação hábil e idônea a ocorrência do fato gerador do tributo, *in casu*, a execução do serviço mediante cessão de mão de obra, exceto nos casos em que a contribuinte não ofertou os contratos e/ou outros documentos solicitados pela fiscalização, hipótese em que o fiscal autuante poderá presumir tal situação a partir de outros elementos colocados à disposição do Fisco (Notas Fiscais, escrituração contábil, p. ex.).

Isso porque, o Regulamento Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em seu art. 219, §2º, passou a listar uma série de atividades que seriam presumidamente classificadas como cessão de mão de obra. Entretanto, não deixou de estabelecer como premissa de aplicação da presunção, uma avaliação quanto ao conceito de cessão de mão de obra. Assim, ainda que os serviços sejam referentes às atividades listadas nos incisos do § 2º do art. 219, do RPS, não se pode deixar de verificar se a contratação de tais serviços se enquadra no conceito de cessão de mão de obra.

A propósito, cumpre esclarecer que referida conduta da fiscalização, em demonstrar cabalmente a ocorrência do fato gerador, com espeque no artigo 142 do CTN, encontra

sustentáculo, igualmente, na própria vontade do legislador ordinário que, ao disciplinar a matéria, fez questão de elucidar a conceituação de cessão de mão de obra, no § 3º, do artigo 31 da Lei nº 8.212/91. Se assim não fosse, bastaria arrolar os serviços que se enquadram como cessão de mão-de-obra, sem conquanto conceituá-lo.

[...]

No que diz respeito à colocação do trabalhador à disposição da empresa contratante, para efeito de caracterização da cessão de mão de obra, esta ocorre, segundo a jurisprudência, quando o trabalhador é cedido para atuar sob as ordens do tomador dos serviços, que detém o comando das tarefas, fiscaliza a execução e o andamento dos trabalhos.

Analizando os autos não vejo elementos suficientes para configurar a cessão de mão de obra, eis que não fora trazido nos autos nenhum documento que demonstraria que os empregados da contratada estariam atuando sob a coordenação e mando da empresa contratante.

A propósito, destaco a seguinte cláusula contratual que, a meu ver, deixa claro que as tarefas são executadas sob a coordenação de responsabilidade da empresa contratada, não se aplicando, portanto, às disposições relativas à cessão de mão de obra e consequente exigência de retenção:

3.3. Com a finalidade de agilizar a execução dos serviços, a CONTRATADA se compromete a colocar funcionários disponíveis na sede da CONTRATANTE, sempre que esta solicitar, visando economia de tempo e maior rapidez nas entregas e coletas.

Parágrafo 1º - A disponibilização de funcionários, contudo, não tem caráter de exclusividade, podendo a CONTRATADA, atender pedidos de outros Clientes seus, utilizando funcionários disponíveis, sempre a seu critério.

(...)

5. DEMAIS CONDIÇÕES

5-1. A CONTRATADA se responsabilizará pela mercadoria transportada, devendo efetuar o reparo ou reposição em caso de dano ou perda, no prazo máximo de 30 dias após o comunicado por escrito do ocorrido o qual deverá ser feito imediatamente pela CONTRATANTE, sendo o limite a restituir igual ao valor deste contrato conforme cláusula 4.1, sendo que a CONTRATADA não se responsabilizará por transportes de numerários.

A propósito, sobre o tema, a Solução de Consulta nº 19, de 22 de junho de 2011, da 5ª Região Fiscal da Receita Federal, traz a seguinte Ementa:

O serviço de entrega de documentos realizado através da disponibilização de motociclistas (motoboy), que atuam sob a coordenação e responsabilidade da empresa contratante, estará sujeito à retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, por tratar-se de cessão de mão de obra. Contudo, se o objeto do contrato é a realização de tarefas específicas, consistentes na coleta, cadastramento, elaboração de protocolos e entrega de correspondências por motociclistas (motoboy), sob a responsabilidade, coordenação e orientação da empresa Contratada, não se aplicam às disposições relativas à cessão de mão de obra e não está sujeito a essa retenção.

E, ainda, entendo que a acusação fiscal é frágil no tocante à motivação do lançamento concernente à caracterização da cessão da mão de obra, tendo se limitado a afirmar que “a notificada contratou mão-de-obra cedida pela empresa ELIDAN MOTOS TRANSPORTES LTDA, CNPJ 62.212.642/0001-01, e sobre os valores pagos ou creditados não reteve nem recolheu as contribuições previdenciárias previstas no art. 31 da Lei n. 8.212/91”.

Posto esse cenário, a Fazenda Nacional houve por bem recorrer a esta Turma para que fosse dirimida a divergência jurisprudencial que entendeu haver entre o recorrido e o

acórdão **2402-006.442**, notadamente quanto à exigência dos colegiados para se entender comprovada a cessão de mão-de-obra no transporte de cargas.

Passando, então, ao paradigma é de se notar que a tese que exsurgiu de lá é no sentido de que, até a edição do Decreto 4.729, de 9/6/03, bastaria que o contrato definisse o transporte de cargas como seu objeto para houvesse a incidência dos 11% sobre a prestação desses serviços, pouco importando se a contratação estaria vinculada, especificamente, ao transporte de cargas ou à forma de trabalho dos motoristas. Confirmam-se os seguintes fragmentos de seu voto vencedor:

Cabe destacar que a alteração promovida no RPS, pelo Decreto 4.729, de 9/6/03, e que excluiu do inciso XIX o transporte de cargas, somente entrou em vigor em 10/6/03.

[...]

Também não vemos pertinência de se avaliar se a contratação estaria vinculada, especificamente, ao transporte de cargas ou à forma de trabalho dos motoristas, como pretendido pelo Relator, uma vez que os contratos constantes dos autos são inequívocos quanto ao transporte de cargas e a legislação foi clara ao arrolar tal serviço como sujeito à retenção de 11%. no período abrangido pelo lançamento.

No caso destes autos, efetivamente há definição do serviço contratado como sendo de retirada e entrega (*transporte*) de documentos e encomendas (*cargas*)

3. OBJETO.

3.1. A CONTRATADA, empresa especializada em entregas rápidas e transportes, se obriga a fazer entregas e/ ou retiradas de documentos e encomendas determinadas pela CONTRATANTE, em qualquer localidade da cidade de São Paulo e Grande São Paulo, durante o período que vigorar o presente contrato, todos os dias úteis (segundas a sextas feiras) no período compreendido entre 08:30 e 20:00 horas.

Em contrarrazões, o recorrido sustenta a ausência de similitude fática entre os casos, mormente no que diria respeito ao tipo de serviço objeto das contratações - de lá e de cá. Aduz que o recorrido, analisando a natureza do serviço prestado, à luz do contrato, teria concluído pela inexistência da cessão.

Não vejo dessa forma. Por mais que o colegiado recorrido tenha, em verdade, analisado as condições da prestação de serviços para, ao final, concluir pela não caracterização da cessão, já que as tarefas seriam executadas sob a coordenação e responsabilidade da empresa contratada, o ponto é que não me parece ter havido uma descaracterização do serviço prestado como se **transporte de carga** não o fosse.

E, nesse sentido, a julgar pela tese vazada no paradigmático, tal fator seria o suficiente para a manutenção da exigência.

Nesse contexto, penso ter restado demonstrada a divergência jurisprudencial, razão pela qual, encaminho por conhecer do recurso.

Mérito.

Quanto ao mérito, tenho posicionamento convergente com o que estabeleceu o colegiado paradigmático.

A temática da retenção na cessão ou empreitada de mão-de-obra está regulamentada no artigo 219 do RPS.

Diz o *caput* do artigo que a contratante é obrigada a promover a retenção de 11% sobre os serviços prestados na forma de cessão ou empreitada de mão-de-obra. Por sua vez, seu § 1º estabelece as condições para que a prestação de serviços seja considerada como mediante cessão de mão-de-obra. É dizer: mão-de-obra colocada 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 6.019/74, entre outros.

Mais a frente, seu § 2º traz uma relação exemplificativa dos serviços que, dada a sua natureza ou por política fiscal, são prestados presumidamente sob a forma de cessão de mão-de-obra.

Note-se que a construção do dispositivo leva, sob a minha ótica, à seguinte conclusão:

Basta que seja demonstrado pelo Fisco a contratação de um dos serviços da lista para que passe a competir ao autuado a comprovação de que a contratação não se dera nas circunstâncias estabelecidas naquele § 1º.

De outro ponto, caso o serviço não esteja arrolado dentre aqueles do § 2º, caberá, aí sim, ao Fisco a comprovação de que a contratação se dera naquelas circunstâncias do § 1º.

Em concreto, parece-me claro que se trata de serviço enumerado na sobredita relação (*no à época inciso XIX do § 2º*).

Posto desta forma, haveria de ser demonstrado pelo autuado que **i)** a mão-de-obra não havia sido posta à sua disposição em sua sede ou na de terceiros; ou **ii)** que não se tratariam de serviços contínuos.

Definitivamente, penso não ter havido essa comprovação. Ao contrário, como bem destacou o julgador de primeira instância: *“há continuidade da prestação de serviços, bastando verificar a sequência das notas fiscais emitidas pela empresa contratada, para a notificada, na planilha anexa, de fls. 48 a 49, sendo que estes serviços configuram-se em necessidade permanente da empresa.”*

E, no tocante à disponibilidade da mão-de-obra, também não vejo reparos nas ponderações promovidas por aquele julgador, no sentido de que: *“é da própria natureza do serviço de transporte que ele seja prestado tanto nas dependências da contratante (para retirada de documentos e encomendas que deverão ser entregues) como nas dependências de terceiros (para a entrega dos documentos e encomendas).”*

Ademais, ainda quanto a esse requisito, importa destacar que a cláusula 3.3 do Contrato de Locação de Serviços estabelece a possibilidade de virem a ser colocados funcionários à disposição da autuada em sua sede, por mais que tais funcionários pudessem, também, virem a atender pedidos de outros clientes.

Mas não é só. A cláusula 4.2 prevê uma espécie de adicional por serviços extras, da ordem de R\$ 12,00 para cada período de 60 minutos, o que me faz crer que a prestação dos serviços estava sujeita à governança da tomadora.

Outro ponto importante é a elasticidade prevista na cláusula 3.1, que deixava sob o controle e coordenação da tomadora o dia e horário em que os serviços deveriam ser prestados. Confira-se:

3.1. A CONTRATADA, empresa especializada em entregas rápidas e transportes, se obriga a fazer entregas e/ ou retiradas de documentos e encomendas determinadas pela CONTRATANTE, em qualquer localidade da cidade de São Paulo e Grande São Paulo, durante o período que vigorar o presente contrato, todos os dias úteis (segundas a sextas feiras) no período compreendido entre 08:30 e 20:00 horas.

Nesse contexto, penso ter restado demonstrada a prestação dos serviços mediante cessão de mão-de-obra a exigir do tomador a retenção e recolhimento dos 11%.

Nesse rumo, VOTO por CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti