



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14489.000593/2008-49
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.462 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 24 de outubro de 2022
Recorrente VALESUL ALUMINIO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2000 a 01/07/2003, 31/10/2003 a 01/12/2003

01/07/2004 a 31/07/2004, 01/10/2004 a 31/10/2004

RECURSO ESPECIAL. ART. 67 DO RICARF. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência quando restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência foi aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. CARACTERIZAÇÃO DOS REQUISITOS DO ART. 31, §3º DA LEI Nº 8.212/91.

Para fazer incidir a obrigatoriedade de retenção das Contribuições Previdenciárias sobre a contratação de serviço de transporte de carga e de passageiros, deve haver nos autos a caracterização dos elementos da cessão de mão de obra previstos no art. 31, §3º da Lei nº 8.212/91, não bastando a mera afirmação de o serviço estar entre aqueles descritos no rol do art. 219 do Decreto nº 3.048/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Sheila Aires Cartaxo Gomes, que não conheceram. No mérito, acordam, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso para i) afastar a caracterização de cessão de mão de obra e respectiva exigência de retenção da contribuição previdenciária sobre os contratos de prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas; e ii) excluir do lançamento a exigência relativa ao valor da multa rescisória descrito na nota fiscal nº 3977, emitida pela empresa Júlio Simões Transporte e Serviços Ltda; vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho e Sheila Aires Cartaxo Gomes, que negaram provimento ao Recurso.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

Relatório

Trata-se de lançamento para exigência de Contribuição Previdenciária haja vista a suposta caracterização de cessão de mão de obra na contratação do serviço de transporte de carga e de passageiros. Nos termos do relatório fiscal (fls. 142 e seguintes) a autuação foi assim resumida:

FATO GERADOR:

4. O fato gerador das contribuições apuradas foi a prestação de serviços de transporte de carga e de passageiros, com cessão de mão de obra, pela empresas constantes da tabela abaixo, cuja realização enseja a incidência de contribuições previdenciárias, conforme determinação legal. Os valores da retenção dos 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços de transporte de carga e passageiros com cessão de mão-de-obra e que não foram retidos e tempestivamente recolhidos, ensejaram o lançamento do crédito tributário nos levantamentos abaixo discriminados:

...

DESCRIÇÃO DOS FATOS:

5. No desenvolvimento da ação fiscal, foi verificado, pela análise dos contratos de prestação de serviço e das respectivas notas fiscais e conhecimentos de carga, que a empresas constantes da tabela do item 4, prestaram serviços para a Valesul Alumínio S.A., com cessão de mão de obra, em atividade sujeita a retenção de 11%, conforme determinado no artigo 31 da Lei nº 8.212/91 e no artigo 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. O valor da retenção deixou de ser devidamente destacado nas notas fiscais ou foram destacados com bases menores do que as previstas na legislação, assim como se constatou que os mesmos não foram repassados, de forma integral, pela tomadora dos serviços, para a Previdência Social.

Após o trâmite processual o Colegiado *a quo* negou provimento ao recurso voluntário. Nos termos do voto do Relator foi mantida a autuação relativa à contratação do serviço de transporte de passageiros e, com a fundamentação do voto do Redator, foi mantida a exigência da contribuição relativa à ausência de retenção na contratação de serviço de transporte de carga, haja vista a aplicação literal do art. 219, § 2º, inciso XIX do então Regulamento da

Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/99. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2000 a 01/07/2003, 31/10/2003 a 01/12/2003, 01/07/2004 a 31/07/2004, 01/10/2004 a 31/10/2004

TRANSPORTE DE CARGAS. RETENÇÃO DE 11%. NOTA FISCAL.

Até a competência 05/2003, inclusive, o contratante de serviço de transporte de cargas deveria reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviço e recolher o valor retido em nome da empresa contratada.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. TRANSPORTE DE PASSAGEIROS. OCORRÊNCIA.

Os serviços de transporte de passageiros, realizado de modo continuado, por profissionais colocados à disposição do contratante em seu estabelecimento ou de terceiros, amolda-se ao conceito de cessão de mão de obra estando sujeito a retenção do tributo na forma da lei.

Contra o acórdão o Contribuinte apresentou embargos de declaração que foram rejeitados. Ato contínuo interpôs Recurso Especial o qual foi admitido apenas parcialmente. Com base no acórdão paradigma nº 2301-005.757, devolve-se a este Colegiado a discussão acerca dos requisitos para caracterização da cessão de mão de obra. No argumento da recorrente o artigo 219, § 1º do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, não é taxativo e para a configuração da cessão de mão de obra, é necessária a existência conjunta dos seguintes requisitos: 1) subordinação das pessoas prestadoras de serviço ao poder direto de comando do contratante/tomador, 2) que o serviço seja prestado nas dependências do Contratante, ou nas de terceiros e 3) habitualidade na prestação de serviços pelas pessoas contratadas.

Contrarrazões da Fazenda Nacional pugnando pela manutenção da decisão por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do conhecimento:

Conforme exposto trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte, o qual foi admitido apenas parcialmente e com fundamento no acórdão paradigma nº 2301-005.757.

Defende o recorrente que para caracterização da cessão de mão de obra, nos termos do artigo 219, § 1º do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, não basta a mera previsão normativa, é necessária a existência conjunta dos seguintes requisitos: 1) subordinação das pessoas prestadoras de serviço ao poder direto de

comando do contratante/tomador, 2) que o serviço seja prestado nas dependências do Contratante, ou nas de terceiros e 3) habitualidade na prestação de serviços pelas pessoas contratadas.

E quanto a este ponto o acórdão paradigma n.º 2301-005.757 assim fixou seu entendimento:

Nesse sentido, nos caso dos serviços descritos na legislação e descritos em contratos ou identificados pelas notas fiscais juntadas ao processo, deve **haver necessariamente duas situações, somatórias**, para a exigência da retenção dos 11% legal para que possa ser enquadrado na normal legal, quais sejam **i) haver necessariamente a cessão de mão de obra nas dependências da contratante ou de terceiros; e ii) os serviços estarem efetivamente descritos na norma legal**, sendo possível o enquadramento das atividades desenvolvidas no rol descritivo. Por fim, o quesito continuidade deve fazer parte das características do contrato estabelecido, mas que como visto, nem toda empreitada cede mão de obra, e o enquadramento da empreitada em alguns casos pode afastar a necessidade de retenção.

De forma clara o despacho de admissibilidade bem delimitou a divergência:

O voto vencedor, por sua vez, afasta a argumentação do relator quanto à necessidade de comprovação de cessão de mão de obra para concluir que a retenção seria devida pelo fato de a atividade estar relacionada no § 2º, do art. 219, do Decreto nº 3.048/1999. Transcrevemos o trecho que trata a questão:

Também não vemos pertinência de se avaliar se a contratação estaria vinculada, especificamente, ao transporte de cargas ou à força 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.

(Grifou-se)

No paradigma, por sua vez, o relator parte da premissa de que para que a retenção seja devida é necessária a ocorrência de dois requisitos, quais sejam, *i) haver necessariamente a cessão de mão de obra nas dependências da contratante ou de terceiros; e ii) os serviços estarem efetivamente descritos na norma legal, sendo possível o enquadramento das atividades desenvolvidas no rol descritivo.*

Diante do exposto, considerando a premissa do acórdão paradigma e ratificando o despacho de e-fls. e-fls 1732 e seguintes, conheço do recurso.

Do mérito:

Ultrapassado o conhecimento, no mérito devemos então avaliar a interpretação a ser dada ao artigo 31 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.711/1998 c/c artigo 219, § 1º do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999 os quais dispõem sobre a obrigatoriedade do tomador de serviço reter e recolher a título de contribuições previdenciárias o total de 11% do valor da nota fiscal de serviços prestados sob a condição de cessão de mão de obra:

Lei nº 8.212/91

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.

§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados.

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição.

§ 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.

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - empreitada de mão-de-obra;

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974.

§ 5º O cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante.

§ 6º Em se tratando de retenção e recolhimento realizados na forma do caput deste artigo, em nome de consórcio, de que tratam os arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, aplica-se o disposto em todo este artigo, observada a participação de cada uma das empresas consorciadas, na forma do respectivo ato constitutivo.

No caso dos serviços de transporte (de cargas e passageiros) a obrigatoriedade da retenção como dito estava prevista no art. 219, §2º, XIX do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, o qual ao longo dos anos passou por modificações, vejamos:

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.

§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:

...

~~XIX – operação de transporte de cargas e passageiros;~~

XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

Da leitura dos dispositivos notamos a opção do legislador de instituir para o recolhimento das contribuições um regime de substituição tributária, **o qual foi considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.191/RG. Na ocasião da Corte entendeu não haver qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que não lhes atribua caráter absoluto.**

Em que pese no julgado a presunção tenha sido analisada sob o prisma do critério quantitativo da exigência, entendo possível transportar o debate também para a caracterização do critério material da exigência, isso porque o parágrafo terceiro do art. 31 da Lei nº 8.212/91 traz, expressamente, qual o requisito a ser cumprido para aplicação da substituição tributária, qual seja: “empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra”. E a própria Lei nº 8.212/91, cumprindo o princípio da legalidade, define “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”.

Neste cenário, somente seria possível compreender os serviços descritos no respectivo §4º do art. 31 da lei e §2º, no art. 219 do Decreto nº 3.048/99 como meros exemplos de serviços potencialmente prestados mediante cessão de mão de obra. Optou o legislador por nos trazer um rol exemplificativo de quais atividades podem desencadear a aplicação da substituição tributária.

Não há como afastar a análise conjunta das modalidades descritas pelo legislador do conceito de cessão de mão de obra. Exemplificando: toda e qualquer contratação de serviço rural exige retenção ou somente aquele serviço rural prestado mediante cessão de mão de obra está sujeito a essa regra? **Observa-se que estamos diante de um conceito complexo, conceito cujo o núcleo é a caracterização da cessão segundo os critérios fixados pelo legislador.**

Da leitura dos dispositivos conclui-se que só estará obrigado à retenção aquele que contrata “a cessão de mão-de-obra”.

Assim, na prática, em cada contrato firmado pelo tomador deve ser observado se há o elemento caracterizador dessa cessão, qual seja, se os empregados do cedente são postos à disposição do tomador dos serviços em suas dependências ou nas de terceiros e se os serviços são contínuos, à semelhança do que ocorre em uma relação de emprego.

Os professores Roque Antonio Carrazza e Eduardo Domingos Bottallo (in Revista Dialética de Direito Tributária nº 169. p. 136), sintetizaram muito bem o debate posto fazendo destaque para o requisito da subordinação:

A cessão (ou locação) é espécie do gênero prestação de serviços e se configura quando esforço humano posto à disposição do contratante (tomador dos serviços) consiste na própria colocação da mão-de-obra, para que este dela faça uso, segundo suas conveniências e necessidades.

Por outro lado, pode haver a contratação de prestação de serviços mediante utilização de pessoal pertencente a quadro próprio do prestador, que se encarrega da respectiva execução, ou, em outras palavras, de dar cumprimento à assumida obrigação de fazer. Nestes casos, embora exista prestação de serviços, não há cessão de mão-de-obra.

Como vemos, o elemento diferenciador entre a prestação de serviço (gênero) e a cessão ou locação de mão-de-obra (espécie) reside no seguinte: se não houver subordinação dos empregados ao contratante (tomador de serviços), não haverá cessão ou locação de mão-de-obra, mas apenas prestação de serviço. Já pelo contrário, se a sujeição dos empregados às ordens do tomador do serviço for característica marcante do contrato, então, aí sim, haverá autêntica prestação de serviços mediante cessão ou locação de mão-de-obra.

Neste contexto há de se concluir que o rol das atividades apontadas pela norma, entre elas os contratos de prestação de serviços de transporte de carga e passageiros, são atividades potencialmente desencadeadora de cessão de mão de obra e neste contexto deve a fiscalização apontar quais os elementos da relação contratual permitiram a aplicação da norma de responsabilização do pagamento do tributo.

No caso concreto a fiscalização utilizou como fundamento para o lançamento as informações contidas nos documentos fiscais e nos próprios contratos celebrados entre a Autuada e os respectivos prestadores de serviços, contratos esse que, no entendimento desta Conselheira, foram devidamente analisados pelo **Relator do acórdão recorrido**.

Segundo exposto pelo Relator **os contratos de prestação de serviços de transporte de passageiros (neste caso transporte de empregados da Autuada ao longo dos dias úteis de trabalho)**, e os respectivos termos aditivos, demonstraram tratar-se de contrato contínuo, com a disponibilidade de funcionários nas dependência do contratante, presumindo-se a subordinação. Pelas notas fiscais juntadas temos claramente a declaração de serviços de locação de veículos cumulada o fornecimento de mão de obra, constatação reforçada pelo oferecimento dos valores correspondentes também à tributação do Imposto Sobre Serviços (ISS). Vale destacar que alguns termos previam a necessidade de os funcionários cumprirem as normas de segurança da contratante, podendo esta exigir ainda, a qualquer tempo, a alteração do prestador de serviço/motorista (e-fls. 1122/1126, 1144 e seguintes).

Neste contexto, diante das especificidades do tipo de serviço e considerando que a Autuada não afastou por meio de provas as declarações constantes dos contratos, muitos com previsão de retenção da contribuição, ratifico em partes a conclusão do acórdão recorrido quanto a este tema.

A ressalva ao voto vencedor nesta parte, fica por conta da necessidade de exclusão da exigência relativa à nota fiscal nº 3977 (no valor de R\$ 33.154,65), emitida pela empresa Júlio Simões Transporte e Serviços Ltda. (fls. 354/355 – numeração manual/ e-fls. 357/358). Isso porque, salvo melhor juízo, referida nota não representa uma prestação de serviço e sim valor correspondente ao pagamento de multa compensatória em razão da rescisão antecipada do contrato firmado entre as partes.

Por fim, quanto à exigência **relacionada com os contratos de prestação de serviços de transporte da carga**, parte já extinta pela decadência reconhecida pela Delegacia de Julgamento (contribuições lançadas até 09/2002), mais uma vez entendo como certas as considerações postas pelo Relator, neste caso, a fundamentação do voto vencido:

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, é preciso observar, por outro lado, que os serviços em foco estava vinculados ao transporte de cargas e não à força de trabalho dos motoristas.

Notem que nenhum dos elementos contratuais indica tal situação, ao contrário, a precificação é integralmente baseada em volume de carga transportada e não em horas de trabalho dos profissionais. O serviço incluía fornecimento de caminhões e todos os insumos do serviço pelo transportador pelo preço do serviço, não havendo disponibilidade de profissionais no pátio, mas apenas programação de embarque de cargas.

Pode-se tomar por exemplo o serviço prestado pela Rápido Resende Ltda.: Transporte de 27.000 kg de Ferro. Em regra eram serviços pontuais e medido por frete e não por hora ou outros elementos que denotem serem os trabalhadores o foco da relação contratual.

...

Os serviços prestados, embora tenham obedecido certa continuidade até a finalização do contrato, não foram houve completa *disposição*, mas apenas em caráter casual e completamente condicional, ou seja, com a finalidade única do transporte do ferro. Deixando claro, assim, a posição infrequente do pacto das partes.

Mesmo porque, não há nos autos notícia de outros contratos realizados pela empresa à Valesul. Notem ainda que as medidas de precificação estão vinculadas a elementos de carga e não à elementos pessoais, como horas de trabalho ou número de profissionais.

Acrescenta-se aos argumentos acima o fato de os contratos preverem a possibilidade de o prestador de serviço subcontratar terceiros para a execução da obrigação assumida com a Autuada, situação que afasta a caracterização de cessão de mão de obra, pois demonstra por óbvio não haver qualquer subordinação ou controle sobre os empregados da empresa cedente (fls. 223).

Diante do exposto, **dou provimento parcial ao recurso especial do contribuinte para I)** afastar a caracterização de cessão de mão de obra e respectiva exigência de retenção da contribuição previdenciária sobre os contratos de prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas, e **II)** excluir do lançamento relativo ao transporte de passageiros ao valor relativo à multa rescisória descrita na nota fiscal nº 3977 (no valor de R\$ 33.154,65), emitida pela empresa Júlio Simões Transporte e Serviços Ltda. (fls. 354/355 – numeração manual/ e-fls. 357/358).

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Fl. 9 do Acórdão n.º 9202-010.462 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 14489.000593/2008-49