



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

Processo n° 14489.000601/2008-57
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.251 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de junho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente VALESUL ALUMÍNIO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2000 a 31/01/2002, 01/03/2002 a 30/09/2002, 01/11/2002 a 30/09/2003, 01/12/2003 a 31/12/2003

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. EXIGIBILIDADE.

A empresa contratante deveria reter 11% (onze por cento) sobre o valor bruto dos serviços contidos em nota fiscal, fatura ou recibo, e recolher a importância retida em nome da empresa contratada sob tal regime.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza (relator), Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Dias Lima.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)
Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator

(assinado digitalmente)
Luis Henrique Dias Lima - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Denny Medeiros da Silveira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini e Mário Pereira de Pinho Filho.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário, de fls. 655 a 666, tomado contra Acórdão de fls. 640 a 649, emanado da 10ª Turma de Julgamento da DRJ/RJOI, que, por unanimidade de votos, manteve parcialmente o crédito tributário no valor de R\$ 13.403,78; acrescidos de juros e multas, a serem calculados no ato do pagamento.

Eis o relatório da r. decisão em testilha:

DO LANÇAMENTO Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (NFLD DEBCAD 37.093.686-8, consolidado em 31/10/2007), no valor de R\$ 33.217,82; acrescidos de juros e multa, contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 119/127) refere-se à retenção de 11% do valor bruto dos serviços contidos em notas fiscais de prestação de serviços, executados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, nas competências de 08/2000 a 01/2002; 03/2002 a 09/2002; 11/2002 a 09/2003 e 12/2003.

2. Informa a Auditoria Fiscal que os valores das retenções que deveriam ser destacadas nas notas fiscais/faturas emitidas pelas CONTRATADAS e retidas pelo CONTRATANTE, foram obtidos observando-se os percentuais legais, aplicados diretamente sobre o valor bruto das notas fiscais emitidas pelos prestadores dos serviços, eis que as bases utilizadas foram menores do que as previstas na legislação ou não houve o destaque do percentual de 11% (onze por cento), nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212/1991 c/c o artigo 219 do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

2.1. De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 119/127, e demonstrativos anexados às fls. 130/136, as contribuições foram apuradas com base nas notas fiscais de serviços, correspondentes a serviços considerados como executados mediante cessão de mão-de-obra pelas empresas FIVE STARS RECURSOS HUMANOS LTDA.; FIVE STARS SEGURANÇA E VIGILÂNCIA LTDA (ESCOLTA) e LIDERANÇA VIGILÂNCIA E SEGURANÇA LTDA (VIGILÂNCIA).

DA IMPUGNAÇÃO 3. A interessada interpôs impugnação às fls. 147/165, alegando em suma:

3.1. A tempestividade da impugnação;

3.2. *Que a autoridade autuante se limitou, tão-somente, a fazer a descrição do fato gerador do tributo sem, contudo, provar a sua ocorrência;*

3.3. *A decadência dos supostos créditos tributários relativos ao período de agosto de 2000 a setembro de 2002, nos termos do artigo 150, § 4º, combinando com o artigo 156, V, ambos do Código Tributário Nacional;*

3.4. *Que os "regulamentos" listam diversas atividades definidas ora como empreitada e ora como cessão de mão-de-obra, para os fins de aplicação da retenção de 11% pelo contratante sobre as faturas de prestação de serviços por terceiros contratados;*

3.5. *Para os fins de aplicação da retenção aqui discutida, não basta que determinado serviço esteja previsto nos "regulamentos". É necessário que os serviços sejam prestados mediante cessão de mão-de-obra, conforme o conceito legal estabelecido pelo artigo 31, da Lei nº8.212/91;*

3.6. *Que a impugnante se utiliza de prestadores de serviços para fazer somente a vigilância de sua carga. De fato, tal serviço está expressamente listado nos "regulamentos". Entretanto, o mesmo só estaria sujeito à retenção, nos termos do artigo 1º § 30, da Lei nº8.212/91, se contratado mediante cessão de mão-de-obra;*

3.7. *Que não possui qualquer relação de subordinação com os empregados das empresas que lhes prestam serviços, haja vista ilue de acordo com o contrato firmado entre as empresas é a Contratada quem tem a responsabilidade do treinamento, aperfeiçoamento, coordenação e gerência do empregado;*

3.8. *Em que pese o esforço do agente autuante, as justificativas por ele expostas com o objetivo de enquadrar as atividades contratadas como uma prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra, são notadamente insuficientes;*

3.9. *O conceito doutrinário de cessão de mão-de-obra impõe necessariamente que os prestadores de serviços fiquem subordinados ao contratante, o qual fica responsável pela coordenação das atividades;*

3.10. *Em nenhum momento o fiscal autuante demonstrou a existência de uma cessão de mão-de-obra, caracterizada pela subordinação dos empregados das contratadas à impugnante;*

3.11. *Requer a realização de diligências e apresentação de novos documentos, sob pena de violar o princípio da ampla defesa constitucionalmente garantido aos litigantes/contribuintes, bem como, que seja conhecida e provida a presente defesa para declarar extinto o crédito tributário.*

Desse modo, alega não haver, no caso, que se falar em cessão de mão-de-obra, uma vez que não teria havido uma análise pormenorizada dos serviços ditos como previstos nos regulamentos aplicáveis à matéria.

Ressalta:

"Conforme descrito na presente NFLD, verifica-se que a Recorrente utiliza-se de prestadores de serviços para fazer somente a vigilância de sua carga. De fato, tal serviço está expressamente listado nos "regulamentos" acima referidos. Entretanto, os mesmos só estariam sujeitos à retenção, nos termos do artigo 31, §3º, da Lei nº 8.212/91, se contratados mediante cessão de mão-de-obra. Ou seja, a contratação de serviço na modalidade de cessão de mão-de-obra é requisito essencial para que surja a obrigação de reter a contribuição."

De tal forma, não haveria que se falar em cessão de mão-de-obra na medida em que o objeto do contrato, não havendo que se falar em retenção das contribuições previdenciárias.

Isso porque, a atividade limitar-se-ia ao acompanhamento das cargas, sem ter qualquer relação ou responsabilidade quanto ao treinamento, aperfeiçoamento, coordenação e gerência do empregado, afastando, desse modo, a subordinação necessária para a configuração da cessão de mão-de-obra.

Em defesa de sua tese, colaciona doutrina e jurisprudência advinda do Superior Tribunal de Justiça, no sentido do afastamento da exação.

Assim, finaliza:

"tendo em vista que na presente hipótese em nenhum momento restou demonstrada a existência de subordinação dos empregados das contratadas à Recorrente, bem como a ingerência desta no desenvolvimento das atividades daquelas, estão ausentes os requisitos essenciais à caracterização da cessão de mão-de-obra (pressuposto para a ocorrência do fato gerador da retenção de 11%, a título de contribuição previdenciária)." (fls. 665).

Requer, portanto, a reformado do acórdão recorrido e o cancelamento integral do Auto de Infração contra ela lavrado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator

1 – ADMISSIBILIDADE.

Presentes os pressupostos intrínsecos (legitimidade, interesse, cabimento e inexistência de fato impeditivo ou extintivo) e extrínsecos (tempestividade e regularidade formal) de admissibilidade recursal, votamos por conhecer do recurso e passando à análise de suas razões.

2. DO LANÇAMENTO E DO OBJETO DO RECURSO.

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (NFLD DEBCAD 37.093.686-8, consolidado em 31/10/2007), no valor de R\$ 33.217,82, acrescidos de juros e multa contra a Recorrente por descumprimento de obrigação quanto a retenção e recolhimento de contribuição destinada seguridade social.

Tal obrigação estaria lastreada no que dispõe o artigo 31, da Lei nº 8.212/91¹ e o artigo 219 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, impondo a Recorrente o dever de reter e recolher Contribuição Previdenciária, a razão de 11%, incidente sobre a nota fiscal ou fatura de prestação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário.

Os lançamentos combatidos no presente processo referem-se a prestação de serviços realizada pelas empresas **FIVE STARS RECURSOS HUMANOS LTDA, CNPJ 01.138.099/0001-55, FIVE STARS SEGURANÇA E VIGILÂNCIA LTDA, CNPJ 32.095.283/0001-99 e LIDERANÇA VIGILÂNCIA E SEGURANÇA LTDA, CNPJ 27.113.588/0001-46**, classificadas pelo i. fiscal como executados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, nas competências de 08/2000 a 01/2002; 03/2002 a 09/2002; 11/2002 a 09/2003 e 12/2003.

A lide que outrora foi estruturada visando a declaração de decadência de parte das obrigações lançadas, juntada posterior de documentos e discussão do conceito de cessão de mão de obra visando a desqualificação das operações em foco como tal, segue apenas quanto a este último ponto.

¹ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).

§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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

I - limpeza, conservação e zeladoria; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

II - vigilância e segurança; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

III - empreitada de mão-de-obra; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei no 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

§5º O cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

§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.

O Acórdão objurgado reconheceu a extinção das obrigação relativas a parcela dos créditos originalmente constituídos e por terem baixo valor, não ensejaram a propositura de recurso de ofício, conforme homologação de fls. 650.

O Recorrente, por sua vez, centra as discussões no conceito de cessão de mão-de-obra e sua inaplicabilidade às operações tomadas por base para o lançamento objetado.

Assim, o deslinde da questão passa pelo estabelecimento do conceito de cessão de mão-de-obra adotado por este Relator e a análise do enquadramento das operações em foco frente a tal conceito.

3. DO CONCEITO DE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA E DO INDEVIDO ENQUADRAMENTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS À RECORRENTE EM TAL MODALIDADE DE CONTRATAÇÃO.

O Relatório Fiscal (fls. 119/127), registra que a notificação foi lavrada em decorrência da não comprovação da retenção e recolhimento dos 11% (onze por cento) do valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.711/1998.

O dispositivo legal referenciado na impugnação, prevê a obrigatoriedade da empresa contratante de serviços executados e diante cessão de mão-de-obra. reter e recolher, até a data do vencimento, 11% (onze por cento) do valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços em antecipação do devido pelo contratado a título de contribuição previdenciária de seus empregados.

O I. Agente fiscal assim registra o que entendeu por fato gerador:

*5. No desenvolvimento da ação fiscal, foi verificado que a empresa **FIVE STARS RECURSOS HUMANOS LTDA**, a empresa **FIVE STARS SEGURANÇA E VIGILÂNCIA LTDA** 'e a empresa **LIDERANÇA VIGILÂNCIA E SEGURANÇA LTDA**, prestaram serviços 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, assim como se constatou que os mesmos não foram retidos e, conseqüentemente, repassados, de forma integral, pela tomadora dos serviços, para a Previdência Social.*

[...]

5.3. Conforme anteriormente exposto, a legislação em tela define de maneira clara que a empresa contratante de serviço executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, 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, estabelecendo que, exclusivamente para os fins desta legislação, 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.

5.4. Identificamos nas notas fiscais emitidas pela FIVE STARS RECURSOS HUMANOS LTDA E FIVE STARS SEGURANÇA E VIGILÂNCIA LTDA, os serviços prestados de ESCOLTA com o ACOMPANHAMENTO DAS CARGAS.

5.5. Na análise contábil, identificamos despesas com serviços de vigilância executados pela PRESTADORA LIDERANÇA VIGILÂNCIA E SEGURANÇA LTDA.

[...]

5.8. Ante o exposto, fica claro, com relação à matéria em questão, que a Lei Orgânica da Seguridade Social, sancionada através da Lei nº 8.212/91, estabelece em seu artigo 31 e parágrafos que a empresa contratante de serviços, executados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, deverá efetuar a retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal e efetuar o devido recolhimento da importância retida, medida que foi regulamentada através do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, através do artigo 219 e parágrafos, sendo que no parágrafo segundo encontram-se discriminadas algumas situações previstas no caput do artigo, especificamente no caso em tela, o item II, que especifica vigilância e segurança, observando-se que para este caso conforme determinado, tanto na Lei, quanto no Regulamento, que na cessão de mão de obra, prevalece o instituto da retenção. Portanto, os serviços de escolta prestados pela FIVE STARS RECURSOS HUMANOS LTDA e FIVE STARS SEGURANÇA E VIGILÂNCIA LTDA e os serviços de vigilância prestados pela LIDERANÇA VIGILÂNCIA E SEGURANÇA LTDA são sujeitos à retenção dos 11% sobre o valor bruto das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços com cessão de mão-de-obra, sendo lançados no levantamento V para a FIVE STARS RECURSOS HUMANOS LTDA, FV1 para a FIVE STARS SEGURANÇA E VIGILÂNCIA LTDA e LID para a LIDERANÇA VIGILÂNCIA E SEGURANÇA LTDA, os valores que não foram retidos e tempestivamente recolhidos ao INSS em nome dos prestadores de serviço.²

Como é possível perceber, o i. Agente fiscal não evidenciou ter realizado, na identificação da materialidade do fato, qualquer outra avaliação de ordem fática que não seja a

² Os pontos omitidos da transcrição antecedente refere-se a mera citação da legislação referenciada no próprio texto, conforme se pode confirmar as fls. 122 a 127.

confrontação dos termos designativos dos serviços contidos nas referidas notas fiscais (vigilância e escolta) e ausência de destaque de 11% nas referidas notas frente ao disposto na legislação, em especial o que dispõe o inciso II, do § 4º do Art. 31 da lei 8.212/91 e 219 do RPS.

Portanto, a classificação da operação como sujeita a obrigação de retenção do tributo em lide esteve restrita a mera denominação dada aos serviços e sua identidade com os termos legais, sem atentar para outros elementos que poderiam reforçar tal entendimento ou infirmar o racional da decisão recorrida e do auto de infração.

Para o agente fiscal e julgadores *a quo*, o fato de haver identidade entre a operação e a lista de atividades sujeitas a retenção constitui presunção legal, corolário lógico de tal entendimento é a necessidade de apresentação de provas hábeis e idôneas capazes de desconstituir a presunção legal.

Para o contribuinte, além do enquadramento da operação no rol de atividades sujeitas a retenção, é necessário que sejam prestados mediante cessão de mão-de-obra. Sustenta ainda que o rol é exaustivo não cabendo qualquer dilação.

Sustenta ainda que, para caracterização da cessão de mão-de-obra faz-se imprescindível a demonstração de que as operações objeto do lançamento são executadas de modo contínuo, estando os segurados à disposição do contratante em local por este determinado e com existência de subordinação entre segurado cedido e o contratante.

Para este Relator o fato do serviço realizado constar do rol de atividades sujeitas a retenção de contribuição previdenciária por antecipação do devido, não é elemento suficiente para ensejar o lançamento, eis que a própria lei admite a possibilidade de tais serviços não apresentarem perfeita subsunção a hipótese de incidência da obrigação acessória em estudo.

A Lei 8.212/91 assim dispõe sobre o tema:

"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...

[...]

§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." (g.n.)

Do exposto resta evidente que a própria Lei nº 8.212/91 impõe ao agente fiscal, ao realizar o ato administrativo vinculado tendente a determinar a matéria tributável,

calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, evidenciar que as operações tomadas por geradoras da obrigação de retenção, enquadram-se no conceito legal de cessão de mão-de-obra.

Assim, para que o lançamento possa ser considerado válido, seria necessário demonstrar que os serviços tinham por objeto o *locatio operarum* realizado de forma continua por segurados colocados à disposição da Recorrente para atuar em suas dependências ou de terceiros.

E aqui já registramos haver pontos relevantes de discordância conceitual deste relator frente ao conceito adotado pela Recorrente e pela Fiscalização/DRJ.

Discordamos da Recorrente quanto a necessidade de existência de subordinação entre o segurado e o contratante para que a operação seja classificada como cessão de mão-de-obra.

Quanto ao entendimento fiscal corroborado pela DRJ de que a mera referência em rol previsto na legislação implicaria em presunção de qualificação do fato como cessão de mão de obra, acreditamos haver um equívoco eis que o próprio caput do § 1º do Art. 219 do RPS, Decreto nº 3.048/99, faz referência aos mesmos elementos conceituais de que trata o §3º do Art. 31 da Lei 8212/91. 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. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§1º - Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

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

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - construção civil;

IV - serviços rurais;

V - digitação e preparação de dados para processamento;

VI - acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;

VII - cobrança;

- VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos;
- IX - copa e hotelaria;
- X - corte e ligação de serviços públicos;
- XI - distribuição;
- XII - treinamento e ensino;
- XIII - entrega de contas e documentos;
- XIV - ligação e leitura de medidores;
- XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;
- XVI - montagem;
- XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;
- XVIII - operação de pedágio e de terminais de transporte;
- XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)
- XX - portaria, recepção e ascensorista;
- XXI - recepção, triagem e movimentação de materiais;
- XXII - promoção de vendas e eventos;
- XXIII - secretaria e expediente;
- XXIV - saúde; e XXV-telefonia, inclusivetelemarketing.
- §3º - Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra.

Já a IN 971/09, em que pese não estar vigente à época do lançamento, contém orientações quanto a interpretação fazendária dada ao tema:

Art. 115. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº6.019, de 1974.

§1º - Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§2º - Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade

fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

§3º - Por colocação à disposição da empresa contratante, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.

Portanto, a legislação é clara ao exigir a demonstração de que as operações se enquadram no conceito de cessão de mão-de-obra, se assim não fosse, não traria tal ponto como pressuposto de aplicação do Rol de serviços sujeitos a retenção.

Nesse sentido, relevante avançar na definição do conceito de cessão de mão-de-obra nos apoiando na doutrina e jurisprudência.

Quanto ao conceito de mão-de-obra, é sempre esclarecedor recorrer às lições de De Plácido e Silva que assim conceitua o instituto:

“MÃO-DE-OBRA. Assim se entende, na execução de qualquer trabalho ou obra, o esforço pessoal ou a ação pessoal do trabalhador ou obreiro, sem que se tome em conta o material empregado. Corresponde ao serviço simplesmente necessário à feitura da obra, que se quer executar. A mão-de-obra tanto se entende a que é executada manualmente como a mecânica. Em quaisquer dos casos, a mão-de-obra exprime somente o serviço para a execução do trabalho ou da obra, não se computando nele o que for necessário para que seja executado.”³

Ivan Kertzman, trata de conceituar a cessão de mão-de-obra nos seguintes termos:

“Nem todos os serviços prestados por pessoas jurídicas sujeitam-se à obrigatoriedade da retenção. Para entendermos quais são os serviços abrangidos por este instituto, necessitamos, inicialmente, compreender o significado de duas expressões: cessão de mão-de-obra e empreitada.

Entende-se por cessão de mão-de-obra a colocação a disposição da 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 ou a forma de contratação (Lei 8.212, art. 31, §3º)

Para caracterizar, então, cessão de mão-de-obra é necessário contratação de serviço, no qual a contratada mantenha, integralmente, funcionários à disposição da empresa contratante para executarem tarefas de seu interesse. Este tipo de contratação é bastante conhecido como “terceirização de pessoas”. (g.n.)⁴

O Superior Tribunal de Justiça assim tem se manifestado sobre o tema:

REsp 673990 / RS - TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE

³ DE PLÁCIDO E SILVA, Vocabulário Jurídico, Forense: Rio de Janeiro, 1984, p. 418-419

⁴ KERTZMAN, IVAN - Curso Prático de Direito Previdenciário, 3ª ed. Salvador: Editora Podivm, 2007, p. 168

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) (g.n.)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI N. 9.711/98. RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR DA FATURA OU DA NOTA FISCAL.EMPRESA MERA PRESTADORA DE SERVIÇOS.

1. A Lei n. 9.711/98 apenas introduziu novo procedimento a ser observado no recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salário, uma vez que as empresas contratantes de mão-de-obra terceirizada passaram a reter 11% sobre o valor da fatura ou da nota fiscal emitida pela empresa cedente. Não foi criada, portanto, fonte de custeio diversa, tampouco foi eleito novo contribuinte.

2. Não configurada a cessão de mão-de-obra (art. 31, § 3º, da Lei n.8.212/91), uma vez que a empresa não exerce suas atividades mediante a colocação de segurados à disposição de um tomador de serviços para trabalho contínuo, mas é mera prestadora de serviços, revela-se inaplicável a retenção de 11% do valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

3. Recurso especial improvido.

REsp 758992 / RS - RECURSO ESPECIAL – TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – LEI N. 9.711/98 – RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR DA FATURA OU DA NOTA FISCAL – NOVO PROCEDIMENTO – RECOLHIMENTO – ARTIGO 128, CTN.

1. A controvérsia gravita em torno da retenção, pelas empresas contratantes de serviços, da contribuição destinada à seguridade social devida pelas empresas cedentes de mão-de-obra,

consoante previsto no art. 31 da Lei n. 8.212/91, na redação dada pela lei n.9.711/98.

2. A Lei n. 9.711/98 introduziu novo procedimento a ser observado no recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salário, devendo as empresas contratantes de mão-de-obra terceirizada, na qualidade de responsáveis tributários, reterem 11% sobre o valor da fatura ou da nota fiscal emitida pela empresa cedente.

3. Entretanto, no caso vertente, a empresa recorrida não se encaixa no pólo passivo da obrigação tributária, porquanto os serviços prestados não são realizados mediante cessão de mão-de-obra.

4. Hipótese em que a empresa não é alcançada pela exação por falta de enquadramento legal, porquanto não exerce suas atividades mediante cessão de mão-de-obra, a colocar segurados à disposição de um tomador de serviços para trabalho contínuo, mas é mera prestadora de serviços.

Recurso especial improvido.

(REsp 892753 / PR) (g.n.)

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. Não se configura a cessão de mão-de-obra se ausentes os requisitos de colocação de empregados à disposição do contratante, submetidos ao poder de comando deste (art. 31, § 3º, da Lei 8.212/91). Precedente: EDcl no AgRg no REsp 584.890, Relator Ministro Luiz Fux, 1ª Turma, D.J. de 28.02.2005.

2. Recurso especial a que se nega provimento.

EDcl no AgRg no REsp 584890 / RJ PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONFIGURADA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ART. 31, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9.711/98. NOVA SISTEMÁTICA DE ARRECADAÇÃO MAIS COMPLEXA, SEM AFETAÇÃO DAS BASES LEGAIS DA ENTIDADE TRIBUTÁRIAMATERIAL DA EXAÇÃO. NATUREZA DAS ATIVIDADES. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA NÃO CARACTERIZADA.

1. Os embargos de declaração são cabíveis quando houver no acórdão ou sentença, omissão, contradição ou obscuridade, nos termos do art. 535, I e II, do CPC, ou para sanar erro material.

2. A retenção de contribuição previdenciária determinada pela Lei 9.711/98 não configura nova exação e sim técnica arrecadatória via substituição tributária, sem que, com isso, resulte aumento da carga tributária.

3. A Lei nº 9.711/98, que alterou o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, não criou nova contribuição sobre o faturamento, tampouco alterou a alíquota ou a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento.

4. A determinação do mencionado artigo configura apenas uma nova sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária, tornando as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela forma de substituição tributária. Nesse sentido, o procedimento a ser adotado não viola qualquer disposição legal (RESP 410355/MG; RESP 496.611/PR; RESP 427.336/MG; RESP 439155/MG e RESP 434105/SP).

5. A jurisprudência da Primeira Turma do STJ firmou entendimento de que: "Não se configura a cessão de mão-de-obra se ausentes os requisitos de colocação de empregados à disposição do contratante (submetidos ao poder de comando desse) e de execução das atividades no estabelecimento comercial do tomador de serviços ou de terceiros (art. 31, § 3º, da Lei 8.212/91)." RESP 499.955/RS, Relator Ministro Teori Zavascki, DJ de 14.06.2004.

6. In casu, consoante afirmado pelo Juiz Singular às fls. 128/133, a contratada não disponibiliza mão-de-obra, posto que: "presta serviços em suas próprias dependências, e isso comprovam os documentos de fls. 116/117/118, não pode ser atingido pela antecipação tributária instituída pela Lei 9.711/98."

7. Embargos de declaração acolhidos para sanar a omissão apontada e dar parcial provimento ao recurso especial interposto por Transpev Processamento e Serviços Ltda.

O STF, em que pese não aprofundar sua manifestação quanto ao tema, tem recorrido aos conceitos de cessão de mão-de-obra exarados nos julgados da Instância Especial para avaliar a admissibilidade de recursos, demonstrando haver um alinhamento quanto a tal entendimento. Vejamos:

STF - ARE: 867108 PE, Relator: Min. ROSA WEBER, Data de Julgamento: 24/02/2015, Data de Publicação: DJe-038 DIVULG 26/02/2015 PUBLIC 27/02/2015

Vistos etc. Contra o juízo negativo de admissibilidade do recurso extraordinário, exarado pela Presidência do Tribunal a quo, foi manejado agravo. Na minuta, sustenta-se que o recurso extraordinário reúne todos os requisitos para sua admissão. Aparelhado o recurso na afronta ao art. 97 da Lei Maior. É o relatório. Decido. Preenchidos os pressupostos extrínsecos. Da detida análise dos fundamentos da decisão denegatória de seguimento do recurso extraordinário, bem como à luz das razões de decidir adotadas pelo Tribunal de origem, por ocasião

do julgamento do recurso veiculado na instância ordinária, concluo que nada colhe o agravo. Consta no acórdão recorrido: *PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS (LEI 9.711/98). CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA NÃO CARACTERIZAÇÃO.* "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." (STJ, Resp. 488.027/SC, Rel. Min. Teori Albinozavascki, DJU 01.06.2004). In casu, verifica-se que os médicos contratados pela apelante não ficam à disposição do DETRAN-CE, impondo-se ressaltar que o objeto do contrato não reside na colocação de médicos à disposição deste último, mas sim na realização de exames médicos de conteúdo e finalidade pré-determinados no contrato. O que se contrata, portanto, é o resultado, e não a disponibilização de uma mão de obra para a realização de um trabalho a ser efetuado. Restou também demonstrado que à empresa recorrente incumbe, por previsão contratual, arcar com as despesas inerentes à prestação do serviço, tendo de adquirir e manter os materiais e os equipamentos médicos necessários à realização dos exames. *Apelação provida.* " (fl. 34. volume 2) Não há falar em ofensa ao art. 97 da Carta Maior, porquanto não declarada, na hipótese, a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público. Com efeito, a Corte de origem solveu a questão à luz da aplicação das regras de hermenêutica no âmbito infraconstitucional, sem, portanto, declarar a incompatibilidade entre a Constituição Federal e a norma legal que se pretende ver incidir à espécie. Nesse sentido: RE 639.866-AgR/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 2ª Turma, DJe 16.9.2011, e AI 848.332-AgR/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, 1ª Turma, DJe 24.4.2012, este assim do: "Agravo regimental no agravo de instrumento. Constitucional. Artigo 97 da Constituição Federal. Súmula Vinculante nº 10. Violação. Inexistência. Artigo 5º, inciso XXXII. Ofensa reflexa. Precedentes. 1. Pacífica a jurisprudência desta Corte de que não há violação do art. 97 da Constituição Federal e da Súmula Vinculante nº 10 do STF quando o Tribunal de origem, sem declarar a inconstitucionalidade da norma e sem afastá-la sob fundamento de contrariedade à Constituição Federal, limita-se a interpretar e aplicar a legislação infraconstitucional ao caso concreto. 2. Inadmissível, em recurso extraordinário, a análise de ofensa indireta ou reflexa à Constituição. 3. Agravo regimental não provido." Além disso, ressalto que, para aferir a ocorrência de eventual afronta à Constituição Federal, seria necessário o revolvimento do quadro fático delineado na instância ordinária, procedimento vedado em sede extraordinária. Aplicação da Súmula 279/STF: "Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário." Nesse sentido o RE 438.486-AgR/BA, Rel. Min. Dias Toffoli, 1ª Turma, DJe 15.3.2012, cuja ementa transcrevo: "Agravo regimental no recurso extraordinário. Contribuição previdenciária. Prestação de serviços. Constitucionalidade da

retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91. Decisão plenária. 1. O STF, no julgamento do RE nº 393.946 (Rel. Min. Carlos Velloso, DJe de 1º/4/05), em sessão plenária, considerou constitucional a obrigatoriedade da retenção de 11% prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, modificado pela Lei nº 9.711/98. Recentemente, nos autos do RE nº 603.191/MT, com repercussão geral reconhecida, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, o pleno do Tribunal ratificou o entendimento pela constitucionalidade da retenção em discussão. 2. A análise do objeto dos contratos de serviços para enquadramento ou não no conceito de cessão e/ou empreitada de mão de obra, previsto no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, demanda o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, o que encontra óbice na Súmula nº 279 deste Tribunal. 3. Os fundamentos da agravante, insuficientes para modificar a decisão ora agravada, demonstram apenas inconformismo e resistência em pôr termo ao processo, em detrimento da eficiente prestação jurisdicional. 4. Agravo regimental ao qual se nega provimento.” Nesse sentir, não merece processamento o apelo extremo, consoante também se denota dos fundamentos da decisão que desafiou o recurso, aos quais me reporto e cuja detida análise conduz à conclusão pela ausência de ofensa direta e literal a preceito da Constituição da República. Nego seguimento (art. 21, § 1º, do RISTF). Publique-se. Brasília, 24 de fevereiro de 2015. Ministra Rosa Weber Relatora

Por fim, no âmbito do CARF, o próprio recorrente faz menção a precedentes que adotam os posicionamentos colacionados, fazendo referência aos Acórdãos nº 2401-004.873, expedido nos seguintes termos:

RETENÇÃO DE 11% DAS NOTAS FISCAIS. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. REQUISITOS INDISPENSÁVEIS. NÃO CONFIGURAÇÃO Não restou configurada a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, conforme lei de regência, o que torna indevida a incidência da tributação sobre as notas fiscais.

[...]

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

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

Todos os elementos legais, doutrinários e jurisprudenciais destacam de modo claro e inequívoco que para uma operação ser considerada como cessão de mão-de-obra, as atividades prestadas devem, **cumulativamente**, possuir as seguintes características:

a) - colocação de empregados da contratada à total disposição do contratante;

b) - nas suas dependências ou de terceiros;

c) - para prestação de serviços contínuos, relacionados ou não, com a sua atividade-fim.

Por fim, a autuação deve provar cabalmente que tais elementos estão presentes no caso concreto, devendo carrear aos autos todos os elementos que permitam visualizar, com segurança, que tais características dão o contorno das relações jurídicas tidas por geradoras do lançamento.

De modo a avaliar a correta identificação da situação tributável passaremos a analisar os elementos processuais relacionados aos respectivos fatos geradores, eis que não compartilhamos do entendimento manifestado na decisão recorrida de que a mera referência da atividade no Rol de que trata a legislação implicaria em presunção legal.

Nesse sentido, avaliaremos em conjunto as operações das empresas FIVE STARS RECURSOS HUMANOS LTDA e FIVE STARS SEGURANÇA E VIGILÂNCIA LTDA registrados como escolta e em separados os serviços da LIDERANÇA VIGILÂNCIA E SEGURANÇA LTDA referenciados como de vigilância.

3.1. DOS SERVIÇOS DE ESCOLTA PRESTADOS PELAS EMPRESAS FIVE STARS RECURSOS HUMANOS LTDA E FIVE STARS SEGURANÇA E VIGILÂNCIA LTDA.

De início, quanto a essa parcela do lançamento, devemos registrar que não constam dos autos cópia dos contratos firmados, tendo o lançamento sido realizado tomando por base apenas o Livro Razão, em arquivo digital e as notas fiscais de serviço. Vejamos o que diz o relatório fiscal (Fl. 127) quanto a isso:

"ELEMENTOS EXAMINADOS:

7. No ato da fiscalização foram examinados os seguintes documentos:

- *Livro Razão, em arquivo digital;*
- *Notas Fiscais de Serviço;"*

Sem os contratos ou a realização de diligências tendentes a revelar elementos probatórios indispensáveis à comprovação da perfeita subsunção dos serviços de escolta prestados pelas empresas Five Stars Recursos Humanos Ltda e Five Stars Segurança e Vigilância Ltda ao conceito de cessão de mão-de-obra, o ilícito não restaria configurado, nos termos do Art. 9º do Decreto 70.235/72:

"Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito."

Não resta, portanto, provado pela fiscalização, no que concerne a tais lançamentos, que trata-se de cessão de mão-de-obra, bem como não resta *cabalmente* comprovado ainda, no concernente aos serviços de escolta, que houve colocação de empregados da contratada à *total disposição* do contratante de modo continuado.

O contrato definiria o modo de execução dos serviços de escolta, os locais de prestação de serviço, os profissionais colocados a disposição entre outros elementos que poderiam revelar se tal operação preenche os requisitos para classificação como cessão de mão-de-obra.

Percebam que não se trata de mera ausência do referido documento, mas de ausência de *análise* de tal característica pela fiscalização quanto a presença de elementos essenciais à revelação da natureza da operação, pois nem mesmo o Relatório Fiscal contém indicações de qualquer análise neste sentido.

Ademais, ao analisar as notas fiscais, verificamos que os valores não se repetem. São diversos valores, com variações relevantes que indicam ausência de continuidade.

Quanto ao local de prestação, a escolta ocorre ao longo de um determinado trajeto de transporte de um bem ou mercadoria. Outrossim, o serviço de escolta não se identifica integralmente com o serviço de vigilância ou segurança, portanto, não estando claramente descrito na lista de que trata o Art. 219 do RPS.

Assim, ainda que admitíssemos a tese fiscal de que a mera referência no rol contido na legislação seria suficiente para estabelecer a presunção de ocorrência do ilícito, tal presunção não se aplicaria ao presente caso.

Notem que as atividades de vigilância, segurança e escolta são reguladas pela Portaria nº 3.233/2012-DG/DPF, de 10 de dezembro de 2012⁵, que, em seu artigo 1º, estabelece diferenças claras entre tais atividades:

Art.1º - A presente Portaria disciplina as atividades de segurança privada, armada ou desarmada, desenvolvidas pelas empresas especializadas, pelas empresas que possuem serviço orgânico de segurança e pelos profissionais que nelas atuam, bem como regula a fiscalização dos planos de segurança dos estabelecimentos financeiros.

§1º - As atividades de segurança privada serão reguladas, autorizadas e fiscalizadas pelo Departamento de Polícia Federal - DPF e serão complementares às atividades de segurança pública nos termos da legislação específica.

[...]

§3º - São consideradas atividades de segurança privada:

I - vigilância patrimonial: atividade exercida em eventos sociais e dentro de estabelecimentos, urbanos ou rurais, públicos ou privados, com a finalidade de garantir a incolumidade física das pessoas e a integridade do patrimônio;

II - transporte de valores: atividade de transporte de numerário, bens ou valores, mediante a utilização de veículos, comuns ou especiais;

⁵ <http://www.pf.gov.br/servicos-pf/seguranca-privada/legislacao-normas-e-orientacoes/portarias/portaria-3233-2012-2.pdf/view>

III - escolta armada: atividade que visa garantir o transporte de qualquer tipo de carga ou de valor, incluindo o retorno da equipe com o respectivo armamento e demais equipamentos, com os pernoites estritamente necessários;

[...]

A atuação, no que concerne às operações de escolta, não logrou êxito em comprovar seu perfeito enquadramento no conceito de cessão de mão-de-obra, eis que não se comprovou de modo claro terem os profissionais ficado à disposição da Recorrente em seu estabelecimento e sob suas ordens de modo contínuo ou ainda que o contrato teria por objeto o fornecimento de mão-de-obra para utilização pela Recorrente da forma que bem lhe aprouver.

Por fim, a atividade de escolta se diferencia da vigilância, segurança e do transporte, não estando assim prevista na relação de serviços objeto da obrigação de retenção dos 11% relativos antecipação do devido pelos prestadores de serviço.

Assim, no que concerne aos serviços de escolta, não há materialidade suficientemente comprovada para o estabelecimento da obrigação de retenção de que trata o Art. 31 da lei 8.212/91 e sua consequente responsabilidade solidária, portanto, voto por dar provimento ao recurso neste ponto.

3.2. DOS SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA PRESTADOS PELA LIDERANÇA VIGILÂNCIA E SEGURANÇA LTDA.

Quanto aos serviços de vigilância e demais serviços prestados pela Liderança, em que pese o lançamento não trazer todos os elementos necessários a comprovação de que o contrato possui as características necessárias a classificação como cessão de mão-de-obra, o próprio recorrente, por ordem de suas manifestações, ao juntar o referido contrato, trouxe elementos capazes de demonstrar, de modo inequívoco, o acerto do lançamento.

Além do objeto do contrato principal e seus aditivos demonstrarem haver a cessão de profissionais para atuação nos estabelecimentos da Recorrente de modo contínuo, o próprio contrato e seus aditivos denotam trata-se de serviço com tal característica, eis que o próprio sinalagma regula a forma de retenção da contribuição em foco, nos seguintes termos:

8.8 Nos termos da Lei 8.212/91, com a redação que lhe foi dada pela Lei 9.711/98 e IN nº 71/2002 do INSS, a VALESUL procederá à retenção :de 11% (onze) por cento do valor dos SERVIÇOS ora contratados, recolhendo tal quantia, até o segundo dia do mês subsequente, em favor do Instituto Nacional do Seguro Social a título de contribuição relativa à contratação de' SERVIÇOS mediante., cessão ,de mão-de-obra ou empreitada de mão-de-obra. (Fl. 213)

Estando o objeto do contrato a indicar operação relacionada a serviços típicos de cessão de mão-de-obra, mantendo as notas fiscais certa regularidade e havendo clara indicação contratual corroborativa da natureza dos serviços e sua subsunção aos elementos típicos da obrigação em lide, considerando as provas carreadas pelo próprio recorrente, neste ponto, não há como negar a regularidade do lançamento.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento.

(assinado digitalmente)
Jamed Abdul Nasser Feitoza

Voto Vencedor

Luis Henrique Dias Lima - Redator designado

Conquanto concorde com as conclusões do i. Relator no que diz respeito à manutenção do lançamento no tocante aos contratos firmados com a Liderança Vigilância e Segurança Ltda, divirjo quanto à inexistência de cessão de mão-de-obra em virtude dos serviços de escolta prestados pelas empresas Five Stars Recursos Humanos Ltda e Five Stars Segurança e Vigilância Ltda.

De acordo com o recurso voluntário, o lançamento foi efetuado em razão de a recorrente ter deixado de proceder à retenção e ao recolhimento de 11% sobre serviços executados por empresas de vigilância e segurança (acompanhamento de carga – escolta), “em suposta inobservância ao disposto no artigo nº 31, da Lei nº 8.212/91 e no artigo 219 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99”. Consoante consta da peça recursal, seriam “serviços contratados sem cessão de mão-de-obra, **ainda que expressamente previstos em ‘regulamento’ não estão sujeitos à retenção de 11%**”. Prossegue afirmando que:

Dessa forma, uma vez comprovada a necessidade da realização de análise pormenorizada dos contratos de prestação de serviço a fim de que reste comprovada a contratação mediante cessão de mão-de-obra, cumpre esclarecer as razões pelas quais os serviços prestados à Recorrente não se enquadram na situação prevista pelo artigo 31 da Lei nº 8.212/1991, como equivocadamente pressupôs a r. decisão recorrida.

*Conforme descrito na presente NFLD, verifica-se que a Recorrente utiliza-se de prestadores de serviços para fazer somente a vigilância de sua carga. **De fato, tal serviço está expressamente listado nos “regulamentos” acima referidos. Entretanto, os mesmos só estariam sujeitos a retenção, nos termos do artigo 31, § 3º, da Lei nº 8.212/91, se contratados mediante cessão de mão-de-obra. Ou seja, a contratação de serviço na modalidade de cessão de mão-de-obra é requisito essencial para que surja a obrigação de reter a contribuição.***

Assim, considerando que não há cessão de mão-de-obra, na medida em que o objeto do contrato se limita à escolta de cargas, não há que se falar em retenção das contribuições previdenciárias.

Na sequência, a recorrente aduz que “não possui qualquer relação de subordinação com as empresas contratadas para realização das atividades de operação, comprovando inequivocamente a ausência de cessão de mão-de-obra em tais casos”.

Em vista do acima relatado, vê-se que o recurso voluntário, em momento algum, traz questionamentos relacionados ao fato de os serviços que lhe foram prestados estarem ou não sujeitos a retenção, ao revés disso, admite que tais serviços encontram-se expressamente listados nos regulamentos que tratam da matéria argumenta que os serviços contratados, embora constem de referida lista, não se enquadram no conceito de cessão de mão-de-obra, ou seja, esse assunto é estranho à lide.

Contudo, o i. relator valeu-se da Portaria nº 3.233/2012-DG/DPF, de 10 de dezembro de 2012, editado pelo Departamento de Polícia Federal, mesmo inexistindo referência nas peças de defesa da contribuinte a esse ato normativo, para concluir que “*a atividade de escolta se diferencia da vigilância, segurança e do transporte, não estando assim prevista na relação de serviços objeto da obrigação de retenção dos 11% relativos antecipação do devido pelos prestadores de serviço*”, dando, por esse e outros fundamentos, provimento parcial ao recurso voluntário.

Com a devida vênia, as normas processuais impossibilitam a adoção desse tipo de prática, pois, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/1970, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a discordância do sujeito passivo em virtude do lançamento devem ser por ele postulados, e não pelo julgador administrativo. Confira-se:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

[...]

Além do que, o art. 141 do Código de Processo Civil, que abaixo se transcreve, é expresso quanto à vedação imposta aos julgadores em conhecer de questões que não tenham sido fomentadas por quem, em virtude de lei (como é o caso), tinha a incumbência de fazê-lo:

Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.

Por tudo isso, entendo que devem ser afastadas as razões arguidas no voto vencido de que os serviços contratados pela recorrente não constam rol previsto na legislação, visto que essa matéria, repise-se, não compõe o litígio, sendo vedado a este órgão de julgamento administrativo conhecê-la de ofício, ainda mais quando os argumentos da parte interessada, neste ponto, são em sentido diverso.

De outra parte, entende o Relator que a legislação afeta ao tema exige a demonstração de que as atividades objeto do lançamento tenham sido executadas mediante cessão de mão-de-obra e que, em relação aos serviços de escolta prestados pelas empresas Five Stars Recursos Humanos Ltda e Five Stars Segurança e Vigilância Ltda, a fiscalização não teria adotado essa providência pelo fato de o lançamento ter sido realizado tomando por base o Livro Razão, em arquivo digital, e as notas fiscais de serviço. De acordo com o voto vencido:

Sem os contratos ou a realização de diligências tendentes a revelar elementos probatórios indispensáveis à comprovação da perfeita subsunção dos serviços de escolta prestados pelas empresas Five Stars Recursos Humanos Ltda e Five Stars Segurança e Vigilância Ltda ao conceito de cessão de mão-de-obra, o ilícito não restaria configurado, nos termos do Art. 9º do Decreto 70.235/72:

Em primeiro lugar, importa esclarecer que, via de regra, os créditos tributários são constituídos em razão de fatos concretizados em momento pretérito. Assim, a realização de diligências, seja na cedente ou na cessionária de mão-de-obra não traria prova concreta alguma em relação às circunstâncias que deram azo à autuação, mas no máximo evidências muitíssimo frágeis, posto que quaisquer constatações daí decorrentes estariam relacionadas a contratos diversos e a contextos fáticos distintos. Não se deslembre que, quando da fiscalização, os serviços já haviam se consumado, tendo a empresa, inclusive, emitido as notas fiscais correlatas e realizado os lançamentos contábeis respectivos. Isso posto, absolutamente desnecessária a realização da diligência pelo autoridade autunante, conforme intentado pelo i. relator.

Pois bem, o *caput* e os §§ 3º e 4º do art. 31 da Lei 8.212/91, na redação vigente ao tempo dos fatos geradores (08/2000 a 12/2003), trazia a seguinte definição para a cessão de mão-de-obra:

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

[...]

§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

[...]

II – vigilância e segurança; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

III – empreitada de mão-de-obra; (Incluído pela Lei nº 9.711, de

[...]

Nos termos do § 3º acima, a cessão de mão-de-obra pressupõe:

- a) a colocação de segurados à disposição do contratante;
- b) em suas dependências ou nas de terceiros;
- c) para a realização de serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa;
- d) independentemente da natureza dos serviços ou de sua forma de contratação.

À luz dos pressupostos legais caracterizadores da cessão de mão-de-obra, constata-se que a subordinação não tem relação alguma com essa forma de prestação de serviços, restando afastadas as arguições da recorrente de que, por inexistir esse elemento (subordinação), estaria comprovada a ausência de cessão de mão-de-obra. A doutrina de Wladimir Novaes Martinez, mencionada pela recorrente, reforça o entendimento aqui exprimido. Vejamos o que diz o ilustre doutrinador:

A cessão de mão-de-obra implica na colocação de pessoal à disposição do contratante, que fica responsável pela coordenação das atividades;

A prestação de serviços é realizada por parte do detentor da tecnologia, da habilidade de fazer e consiste na entrega de um bem material ou imaterial, feito independentemente de qualquer relação de subordinação, pelo contratado;

Observe-se que, nas palavras do professor Martinez, embora a contratante fique responsável pela coordenação dos serviços, sua prestação “*é realizada por parte do detentor da tecnologia, da habilidade de fazer (empresa contratada) e consiste na entrega de um bem material ou imaterial, feito **independentemente de qualquer relação de subordinação, pelo contratado***”.

Outrossim, consoante destacado na decisão fustigada, subordinação é elemento caracterizador de vínculo laboral entre empregador e segurado da Previdência Social e não de cessão de mão-de-obra.

Por outro lado, para qualificar a cessão de mão-de-obra não é necessário que os empregados da cedente estejam à total disposição da contratante, e de modo continuado, como imagina o i. Relator. De modo diverso, tais trabalhadores somente precisarão estar à disposição da cessionária pelo tempo necessário à realização da tarefa contratada. É bem possível que essa confusão se deva ao fato de a lei fazer referência a serviços contínuos, contudo, essa expressão indica tão-somente que os serviços devem constituir necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores. Nesse contexto, não obstante as indagações trazidas no voto vencido, a variação de valores constatada nas notas fiscais de prestação de serviços não tem nenhuma relevância, evidenciam apenas que o preço dos serviços têm custos diferenciados a depender de suas peculiaridades.

Ademais, os documentos apresentados pela recorrente (notas fiscais e demonstrações contábeis) possuem elementos suficientemente hábeis a demonstrar a natureza e forma de execução dos serviços a que se referem. Tais documentos demonstram tratarem-se de atividades que, por sua natureza, consistem na colocação de segurados à disposição da empresa contratante para a escolta de cargas por ela transportadas, sendo essa uma atividade contínua da

empresa. Além do que, essas atividades se iniciam e terminam das dependências da contratante e/ou de terceiros.

Assim, não vejo como acolher a assertiva de que o Fisco tenha realizado o lançamento com base em presunções. O fez, isso sim, a partir de documentos hábeis a demonstrar a estrita subsunção dos fatos à hipótese prevista na norma tributária, sendo desnecessário o exame de contratos ou qualquer outro elemento adicional, não havendo nos autos evidências que possam descaracterizar as informações contidas nas notas fiscais de prestação de serviços ou nos demonstrativos contábeis da recorrente.

Aliás, a recorrente até apresentou alguns contratos relativos aos serviços que ensejaram a autuação, mas esses contratos, ao invés de infirmar a tese fiscal acabaram por corroborá-la. Relativamente aos serviços prestados pela Liderança Vigilância e Segurança Ltda, objeto do presente voto, sequer foram exibidos os instrumentos contratuais, o que nos leva a ultimar, com ainda mais convicção, pela regularidade do lançamento e manutenção da decisão recorrida.

Conclusão

Ante o exposto voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Luis Henrique Dias Lima