



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

**Processo n°** 14489.000602/2008-00  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-006.255 – 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: 01/10/2002 a 01/05/2003, 01/05/2003 a 31/05/2004, 01/07/2004 a 30/11/2004

**CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO. EXIGIBILIDADE.**

A empresa contratante deverá 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer das razões trazidas da tribuna e em sede de memoriais quanto à impossibilidade de retenção de empresas prestadoras de serviços inscritas no Simples e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira De Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator

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

Tem-se Recurso Voluntário de fls. 650/666, voltado contra Acórdão de fls. 635/644, da 10ª Turma de Julgamento da DRJ/RJ1 que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação, reduzindo o crédito tributário ao valor de R\$ 25.581,57, mantendo, no mais, o lançamento.

Por bem descrever os fatos ocorridos até a interposição do apelo, transcrevo o relatório da decisão zurzida:

### *DO LANÇAMENTO*

*Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (NFLD DEBCAD 37.093.687-6, consolidado em 31/10/2007), no valor de R\$ 27.203,36; acrescidos de juros e multa, contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 113/123) 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 10/2002; 05/2003 a 05/2004 e 07/2004 a 11/2004.*

*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. 113/ 123, e demonstrativos anexados às fls. 124/128, as contribuições foram apuradas com base nas notas fiscais de prestação de serviços, correspondentes aos serviços considerados como executados mediante cessão de mão-de-obra da seguinte natureza: limpeza, higienização, conservação e manutenção ambiental, prestados pela empresa SPECTRO SERVIÇOS LTDA e, o de reflorestamento pela empresa MARIA E DE SOUZA-ME.*

*2.2. Integram a autuação os seguintes levantamentos:*

*MAR - MARCAR COMERCIAL. - 10/2002;*

*SPC - SPECTRO SERVIÇOS. - 05/2003 a 05/2004 e 07/2004 a 11/2004;*

*DA IMPUGNAÇÃO 3. A interessada interpôs impugnação às fls. 206/222, 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. *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;*

3.4. *Para os fins de aplicação da retenção aqui discutida, não basta que o 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 nº 8.212/91;*

3.5. *Que conforme descrito na NFLD, a impugnante se utiliza de diversos prestadores de serviços. Embora determinados serviços estejam expressamente listados nos “regulamentos”, 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;*

3.6. *Que não possui qualquer relação de subordinação com as empresas contratadas para realização das atividades de operação, comprovando assim a ausência de cessão de mão-de-obra;*

3.7. *Que a cláusula quinta dos contratos de prestação de serviços firmado entre a Impugnante e as prestadoras de serviços Spectro Serviços Ltda. e Maria E de Souza -ME, afastam o caráter de subordinação na relação contratual;*

3.8. *Em que pese o esforço do agente autuante, as justificativas por eles expostas com o objetivo de enquadrar as atividades “operação de usina hidrelétricas”, como uma prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra são, notadamente insuficientes’3*

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 da contratada à impugnante;*

3.11. *O Relatório Fiscal está eivado de obscuridade e contradições, por pretender caracterizar a suposta cessão de mão-de-obra na prestação de serviços de reflorestamento à Impugnante, cobrada por intermédio de notas fiscais emitidas em período que sequer constitui o objeto da autuação, o que impede a Impugnante de compreender com exatidão os fundamentos que embasam a autuação, prejudicando o seu direito fundamental de defesa;*

3.12. *No que tange ao contrato firmado com as empresas prestadoras de serviço, este contrato não tem o condão de responsabilizar a empresa pela obrigação, eis que a relação obrigacional tributária é decorrente da lei e não da vontade das partes;*

3.13. *Se as partes acordarem entre elas, obrigações prevendo responsabilidades pelo pagamento de tributos, estes só podem decorrer de fato gerador previsto em lei que determine a incidência no tributo;*

3.14. *Tampouco pode o fiscal presumir que, o contrato firmado entre as partes seja a prova de que deveria a Impugnante reter os valores referentes aos 11% de contribuição social, em todas as notas fiscais apresentadas por terceiros, tendo em vista que muitas notas se resumem somente a valores cobrados sobre materiais utilizados pela empresa e não pela prestação de serviço propriamente;*

3.15. *Ou seja, a Impugnante irá reter e recolher a contribuição previdenciária no percentual de 11% do valor bruto das notas fiscais das prestadoras de serviços, somente na restrita hipótese prevista em lei, qual seja, a da prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra, o que decerto não ocorreu na espécie'*

3.16. *Que as notas fiscais, anexas a presente defesa demonstram inequivocadamente o competente destaque dos valores devidos à Seguridade Social a título de retenção de 11%, retidos pelas prestadoras de serviços e os respectivos comprovantes de recolhimento, desta forma, resta afastada a alegação da autoridade fiscal de que o valor da retenção deixou de ser destacado nas notas fiscais e, conseqüentemente repassados, de forma integral, pela tomadora dos serviços, para a Previdência Social;*

3.17. *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.*

Em seu recurso, reprisa a empresa recorrente os argumentos lançados em sua peça de Defesa, no sentido em que manifesta sua irresignação nos mesmos pontos anteriormente atacados.

Nesse sentido, 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.

Assim, o entendimento adotado pela d. DRJ, violaria frontalmente a jurisprudência firmada no e. Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria.

Destaca o recorrente, às fls. 656, que:

*"Tal entendimento, no entanto, viola flagrantemente a jurisprudência firmada pelos Tribunais pátrios, em especial aquele já reiteradamente manifestado pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Nesse sentido, cumpre destacar trecho do julgamento do REsp nº 499.955', no qual o Ilmo. Ministro Teori Albino Zavascki afirma:*

*'(..) Além disso, destaca-se que o rol exemplificativo colocado no § 4º do art. 31 deve estar em consonância com as características expostas no § 3º, não se mostrando suficiente, para a caracterização da cessão de mão-de-obra da Lei 8.212/91, a mera realização das atividades elencadas naquele dispositivo. "'*

Em seguida, aponta que, não se pode falar em "presunção" de que os serviços elencados no §4º do art. 31 da Lei nº 8.212/91, configuram-se como de mão de obra, uma vez que, segundo o Regulamento da Previdência Social, estão sujeitos à retenção de 11% aqueles exclusivamente contratados mediante cessão de mão-de-obra, conforme o §3º do art. 31 da lei supracitada.

Afiança que para que se tenha "cessão de mão-de-obra", imporia a dogmática que seria necessária a subordinação, e os demais elementos contidos em lei, o que não ocorre em suas atividades.

Aponta que o recurso não pretende discutir a constitucionalidade da retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal, uma vez que tal aspecto já fora afastado. Pretende agora, na verdade, a não inclusão da recorrente no rol de incidência dos tributos ora em debate.

Elucida que existe diferença entre a empreitada, mão-de-obra e empreitada de obra e, dessa forma, dessa última, não haveria subordinação do empregado do empreiteiro às ordens do contratante, não sendo cabível, portanto, a retenção dos 11% sobre a fatura.

Colaciona doutrina e jurisprudência para defesa de seus pontos alegando que, em nenhum momento, nos contratos firmados com suas sócias majoritárias, estiveram presentes os requisitos necessários para configuração do termo "cessão de mão-de-obra".

Acrescenta, referente aos itens 5.7 e 5.10 do Relatório Fiscal, que os contratos firmados entre as empresas não teriam o condão de responsabilizá-la pela obrigação tributária, uma vez que ela adviria, necessariamente, da Lei.

Às fls. 663, destaca:

*"Em outras palavras, a cláusula invocada pela fiscalização - segundo a qual a contratante seria a responsável pela retenção da contribuição previdenciária - somente pode ser interpretada em harmonia com as normas legais vigentes e aplicáveis ao caso, bem como com as demais cláusulas contratuais e aspectos de fato inerentes, no presente caso, à prestação de serviço."*

E continua, às fls. 664:

*"Ou seja, a Recorrente irá reter e recolher a contribuição previdenciária no percentual de 11% do valor bruto das notas fiscais das prestadoras de serviços, somente na restrita hipótese prevista em lei, qual seja, a da prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra, o que decerto não ocorreu na espécie."*

Ao arremate, esclarece que juntou aos autos prova inequívoca de que houve retenção de 11% pelas prestadoras de serviço em questão, bem como os respectivos comprovantes de recolhimento das contribuições pela Recorrente no período do lançamento, restando evidenciado que não subsistem as alegações fiscais, pelo que o crédito tributário estaria extinto na forma do art. 156, inc. I do Código Tributário Nacional.

Processo nº 14489.000602/2008-00  
Acórdão n.º **2402-006.255**

**S2-C4T2**  
Fl. 674

---

Requer, portanto, o conhecimento e total provimento do recurso para que se torne inteiramente insubsistente o auto de infração em testilha.

É o Relatório.

## Voto

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 nº 37.093.687-6, consolidado em 31/10/2007), no valor de R\$ 45.877,89, principal, 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 8.212/91<sup>1</sup> 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 processos referem-se a prestação de serviços realizada pelas empresas **SPECTRO SERVIÇOS LTDA, CNPJ 03.426.742/0001-71**

<sup>1</sup> 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.

e **MARIA E DE SOUZA - ME (MARCAR COMERCIAL)**, CNPJ 01.915.400/0001-90, classificadas pelo i. fiscal como executados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, nas competências de 10/2002 até 11/2004.

O Acórdão objurgado foi parcialmente procedente, eis que foram excluídos do lançamento valores relativos a MAR - MARCAR COMERCIAL, Nota Fiscal Fatura, fls. 194, 393 e 394 juntados aos outros, por não compreendem quaisquer serviços prestados com cessão de mão-de-obra, tratando-se apenas de operação de natureza mercantil, sujeita à incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços - ICMS.

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

### **3. DO CONCEITO DE CESSÃO DE MÃO DE OBRA E DA ALEGAÇÃO DE INDEVIDO ENQUADRAMENTO DOS PRESTADOS À RECORRENTE EM TAL MODALIDADE DE CONTRATAÇÃO.**

#### **3.1. Do conceito de cessão de mão-de-obra.**

O Art. 31 da Lei 8.212/91, alterado pela Lei nº 9.711/98, estabelece que a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive sob regime de trabalho temporário, deverá reter 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura relativa a tais serviços.<sup>2</sup>

Estabelece ainda que tal valor deve ser destacado em nota fiscal ou fatura, sendo objeto de compensação pelo cedente da mão de obra, quando do recolhimento das contribuições de seus segurados, incidentes sobre folha de pagamento e que, na impossibilidade de haver compensação, o saldo remanescente será objeto de restituição.<sup>3</sup>

Trata-se de contribuição arrecadada sob a sistemática de antecipação do devido por meio da técnica de retenção na fonte pagadora, que passa a condição de responsável solidária em caso de ausência de retenção e recolhimento de tal antecipação.

A própria Lei 8.212/91, no parágrafo 3º do Art. 31, dispõe sobre o conceito de cessão de mão-de-obra para os fins de incidência da obrigação tributária acessória em estudo. Vejamos:

*§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*

<sup>2</sup> "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.

<sup>3</sup> Art. 31 [...]

§1º - O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço.

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

**serviços contínuos**, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

E seguindo em seu intento de limitação do alcance conceitual de cessão de mão de obra, apresentou rol de atividades presumidamente classificáveis como tal, deixando aberta a possibilidade de norma regulamentadora, indicar outras atividades com tal natureza. Vejamos:

*§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.*

E por fim segue estabelecendo outras obrigações inerentes a operacionalização de tal obrigação, como a determinação, ao cedente da mão-de-obra, do dever de elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante<sup>4</sup>.

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. 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:*

[...]

Assim, ainda que os serviços seja referentes as atividades listas 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.

<sup>4</sup> §5º - O cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante."

Importante registrar que para alguns, o fato da atividade constar do Rol de serviços de que trata o §2º do Art. 219 do RPS, implicaria em presunção legal de incidência da obrigação acessória de retenção, que somente poderia ser afastada com base em provas hábeis e idôneas capazes de demonstrar que a contratação não se realizou sob o regime de cessão de mão-de-obra.

Para este relator, o rol em questão representa, em realidade, uma prescrição taxativa dos serviços que, se prestados sob o regime de cessão de mão-de-obra, gerariam a obrigação do contratante, sob pena de responsabilidade solidária, de reter e recolher, por antecipação do devido pelo contratado, parte da contribuição previdenciárias incidente sobre a folha de pagamentos dos empregados da cedente, que estejam a seu serviço.

Assim, aqueles serviços que, mesmo prestados sob o regime de cessão de mão de obra, não tiverem previsão em tal lista, não gerariam o dever de retenção ou responsabilidade solidária do contratante.

Em qualquer dos casos, é imprescindível à validade do lançamento, a demonstração de que a contratação atende as características de uma locatio operarum.

Em que pese haver algumas variações quanto ao conceito de cessão de mão-de-obra, uma vez que a lei tomou para si o dever de defini-la, não caberia ao interprete desconsiderar os elementos de tal conceito ao interpretar a aplicabilidade do mesmo aos fatos econômicos em análise.

Nesse sentido, seria objeto de análise, apenas as operações que tivessem por objeto a cessão de **mão-de-obra**, ou seja, a cessão de qualquer outro elemento que não se amolde ao conceito de mão de obra, não se amoldaria a hipótese legal de incidência da obrigação em estudo.

De Placito e Silva assim define o que vem a ser, para fins jurídicos, a mão-de-obra:

*“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.”<sup>5</sup>*

Portanto, o que se loca, o objeto da cessão, é a força de trabalho dos segurados que mantém relação de emprego para com a empresa cedente. Nesse sentido, ainda que se necessite de trabalhadores para a execução, nem todo contrato de prestação de serviço, ainda que constante do rol previsto no RPS, seria classificado como cessão de mão de obra.

Sendo a cessão da força de trabalho objeto do contrato de cessão de mão-de-obra, um corolário lógico é que o segurado relacionado a tal cessão, permaneça à **disposição** do contratante para realização do serviço, não importando se a determinação do que será

<sup>5</sup> DE PLÁCIDO E SILVA, Vocabulário Jurídico, Forense: Rio de Janeiro, 1984, p. 418-419

realizado se dará pelo contratante ou por preposto do contratado, eis que a subordinação não integra o conceito legal de cessão de mão-de-obra para fins previdenciários.

A força de trabalho cedida e sob disponibilidade do contratante, deve ser empregada em seu **estabelecimento ou de terceiros por este determinando**.

Por derradeiro, a atividade realizada deve ter por característica a continuidade, eis que serviços esporádicos, pontuais, não se amoldam ao conceito de cessão de mão-de-obra definidos pela Lei 8.231/91.

Isto posto, entendemos delimitado o conceito que informará nosso convencimento quando da análise de cada uma das operações objeto de lide, eis que somente pela análise individual dos elementos probatórios disponíveis nos autos, será possível avaliar a legalidade do lançamento combatido e mantido pela decisão objetada.

### **3.1. Da alegada incompatibilidade das operações ao conceito de cessão de mão de obra.**

O Relatório Fiscal [fls. 114/129], 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, os 11% (onze por cento) do valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

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

*FATO GERADOR:*

*O fato gerador das contribuições apuradas foi a prestação de serviços de LIMPEZA, HIGIENIZAÇÃO, CONSERVAÇÃO E MANUTENÇÃO AMBIENTAL, prestados pela SPECTRO SERVIÇOS LTDA, e os serviços de REFLORESTAMENTO prestados MARIA E DE SOUZA - ME (MARCAR COMERCIAL), cuja realização enseja a incidência de contribuições previdenciárias, conforme determinação legal, DESCRICAO DOS FATOS:*

*No desenvolvimento da ação fiscal, foi verificado que a empresa SPECTRO SERVIÇOS LTDA e a empresa MARIA E DE SOUZA - ME (MARCAR COMERCIAL), prestaram serviços com cessão de mão-de-obra, em atividade sujeita a retenção de 11%, conforme determinado no artigo 31 da Lei n'-' 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.*

[...]

*5.4. O objeto do contrato firmado entre a VALESUL e a SPECTRO SERVIÇOS LTDA, previsto pa cláusula segunda, é a "PRESTAÇÃO DE LIMPEZA, HIGIENIZAÇÃO,*

*CONSERVAÇÃO E MANUTENÇÃO AMBIENTAL” (grifo nosso).*

*5.5. identificamos em notas fiscais de venda emitidas pela MARIA E DE SOUZA - ME (MARCAR COMERCIAL), a descrição dos produtos como sendo diferença referente reajuste de mão-de-obra no período de outubro de 2001 a setembro de 2002 e nos lançamentos contábeis constam como histórico o serviços de reflorestamento.*

*Portanto, fica claro que não se trata de venda de mercadoria e sim de prestação de serviços de reflorestamento com cessão de mão-de-obra.*

*[...]*

*5.11. Ante o exposto, fica claro, com relação à matéria em questão, que a Lei Orgânica da Seguridade Social, sancionada através da Lei n'º 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 o 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 I, que especifica limpeza, conservação e zeladoria, 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 operação prestados pela SPECTRO SERVIÇOS LTDA e MARIA E DE SOUZA - ME (MARCAR COMERCIAL) 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 SPC para a SPECTRO SERVIÇOS LTDA e MAR para a MARIA E DE SOUZA - ME (MARCAR COMERCIAL) os valores que não foram retidos e tempestivamente recolhidos ao INSS em nome dos prestadores de serviço.*

*5.12. Uma vez demonstrado o embasamento legal que caracteriza o fato gerador em tela, necessário se faz, alguns comentários sobre a base de cálculo da retenção. Conforme já relatado em nosso item 5.7, a Instrução Normativa INSS/DC nº 71/2002, em seu artigo 106, no parágrafo segundo é clara sobre a matéria, quando estabelece que na falta de discriminação do valor da parcela relativa a material ou a equipamento em nota fiscal, em fatura ou em ou em recibo, a base de cálculo para a retenção será o seu valor bruto.*

No presente caso, o lançamento tomou por base uma série de documentos e informações conditas nas notas fiscais e contratos, que dão claro indicio de um enquadramento das referidas operações ao disposto no Art. 31 da Lei 8.212/91.

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.

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.

### **3.1.2. Dos contratos da Spectro Serviços S.A.**

O Contrato firmado entre a Recorrente e a Empresa Spectro [fls. 130 e seguintes] tem por objeto:

*2.1 Objeto do presente CONTRATO é a PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE LIMPEZA, HIGIENIZAÇÃO, CONSERVAÇÃO E MANUTENÇÃO AMBIENTAL, adiante denominados SERVIÇOS, pela SPECTRO a VALESUL, no seu estabelecimento fabril localizado a Estrada do Aterrado do Leme, 1225 - Santa Cruz - Rio de Janeiro - RJ.*

Esta mesma cláusula contratual detalha as operações nos seguintes termos:

*2.2.1 Os serviços objeto deste contrato serão executados de acordo com o estabelecido nas planilhas de Descrição das atividades de limpeza e higienização dos escritórios e banheiros e de Descrição das atividades de reflorescimento, resíduos e manutenção do meio ambiente [...]*

O instrumento de coleta de preços GEMAQ 020/02 que contém os elementos essenciais à oferta de proposta que culminou na contratação da Spectro indica que deverão ser cedidos funcionários para atuar diariamente das 08h às 17h, de segunda a sexta.

Seguindo na análise dos elementos probatórios, verifica-se que a nota fiscal nº 514 [fl. 190], por exemplo, registra a cobrança de horas extras, corroborando os elementos contidos no contrato em questão no sentido de que, o objeto da contratação é a força de trabalho aplicada de modo contínuo para prestação de serviços de limpeza e conservação de estabelecimentos da Recorrente.

Esta mesma nota fiscal indica que compõem os custos valores relativos a vale transporte, cesta básica, alimentação e assistência médica, denotando a inquestionável natureza de cessão de mão de obra ou *locatio operarum*, o que somando ao fato de tais serviços contarem no rol de que trata o §2º do Art. 219 do RPS, forma, neste ponto, nosso convencimento no sentido da legalidade do lançamento e da decisão recorrida.

Portanto, presentes todos os requisitos de classificação da operação como cessão de mão-de-obra, não há como acolher a pretensão recursal quanto aos lançamentos que tomaram por base os contratos da SPECTRO.

### 3.1.3. Dos contratos da MARCAR

Quanto as operações da MARCAR, procedendo análise minuciosa dos elementos trazidos aos autos, também não foi possível deixar de corroborar com o entendimento fiscal.

Embora não adotemos a mera citação em lista de que trata o Art. 219 do RPS como suficiente para caracterização de presunção de enquadramento de operações terceirizadas como cessão de mão-de-obra, no presente caso tal condição é inequívoca.

Vejamos alguns dos elementos probatórios que, na visão deste Relator, foram determinantes para classificar tais operações como cessão de mão de obra:

Para além do objeto de contrato versar sobre operações claramente referidas na lista de atividades sujeitas a retenção de 11% do valor das notas fiscais ou faturas a título de antecipação do devido em razão de contribuições sociais, diversos elementos contratuais e dados de notas fiscais provam, de modo incontestado, trata-se a relação de *locatio operarum*. Vejamos a tabela do item 7.2. trando do preço do serviço:

Categoria	Valor do Hh (R\$)
Motorista	8,83 + 0,17 = 9,00
Supervisor	8,83 + 0,17 = 9,00
Operador de Máquina	6,39 + 0,63 = 7,02
Operador de Empilhadeira	7,92 + 0,48 = 8,40
ASG 4	4,25 + 0,42 = 4,67
ASG-5	5,30 + 0,50 = 5,80

Outro elemento que advoga contra a tese recursal pode ser visto no documento de fls 299, parte da Requisição de Serviços de Reflorestamento, indicando que a obrigação da contratada é "prover toda mão-de-obra qualificada" e necessária para a execução dos serviços.

O contrato contém diversas disposições que indicam um gerenciamento indireto dos empregados da contratada pela Recorrente, podendo destacar o item 9.7. em que são dadas instruções quanto a uniformização de tais funcionários (Fl. 283).

A composição dos custos, para além do homem hora, que poderia ser tido por alguns como algo pertinente a outras espécies de contratação, contém obrigações próprias de empregadores ou daqueles que, ainda que indiretamente, mantém relação direta com os empregados cedidos. Vejamos (Fl. 305):

<b>TABELA DE CÁLCULO P/ PROPOSTAS</b>	
<b>Insumo</b>	<b>Valor</b>
Folha de pagamento	12.636,04
Enc's. Soc's. 87,79%	11.093,18
<b>Subtotal</b>	<b>23.729,22</b>
Uniformização / EPIS	450,00
Vale Transporte	2.650,00
Auxílio refeição	300,00
Materiais básicos de limpeza	
Depreciação de equipamentos	
Manutenção de equipamentos	-
Cesta básica	580,00
Assist. Med.	435,00
<b>Subtotal</b>	<b>28.144,22</b>
Administração/lucro	2.734,11
Impostos - 09,65%	3.298,02
<b>Total</b>	<b>34.176,35</b>

Se mera relação comercial fosse, não seriam objeto de formação do custo gastos com alimentação, cesta básica ou assistência médica. Notem que, embora exista previsão quanto ao fornecimento de materiais, não foi possível identificar qualquer destaque relativo a tal, sejam nas notas fiscais, sejam nos contratos. Ao contrário, sempre foi foco da relação, a mão de obra cedida e custos diretamente relacionados a mesma.

Nos contratos de varrição e limpeza por exemplo, existem estipulações de prestação de serviços diários no próprio objeto item 2.2 do contrato (Fl. 331), além do reconhecimento contratual quanto a incidência da contribuição em lide (Fl. 341):

*9.3 Para fins de cumprimento do disposto na legislação previdenciária, a VALESUL mensalmente abaterá das faturas da MARCAR o valor equivalente a 11,00% (onze por cento) do total das mesmas, recolhendo o referido valor aos cofres previdenciários.*

Por todo exposto, não resta dúvida quanto a subsunção de tais operações ao conceito de cessão de mão-de-obra já exposto.

No que se refere ao enquadramento ao enquadramento das operações no Rol, não há o que se questionar, eis que limpeza, coleta de lixo e material reciclável ou o reflorestamento encontram-se claramente listados no Rol de que trata o Art. 219 do RPS.

#### **4. Do destaque, nas notas fiscais, da contribuição previdenciária a ser retida.**

Nos pontos anteriores tratamos de avaliar o enquadramento das operações em foco no conceito de cessão de mão-de-obra. Após minuciosa análise do lançamento e documentos acostados aos autos, concluímos por válida a posição fiscal neste sentido, sendo inequívoca a natureza da operação como espécie típica de *locatio operarum*.

Entretanto, o lançamento em questão, espécie de responsabilidade solidária decorrente do descumprimento de obrigação acessória de retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura, pressupõe a ausência de tal recolhimento, especialmente caracterizado pela ausência de destaque em nota fiscal, retenção e recolhimento da referida contribuição.

O lançamento está assim fundamentado:

*5. No desenvolvimento da ação fiscal, foi verificado que a empresa SPECTRO SERVIÇOS LTDA e a empresa MARIA E DE SOUZA - ME (MARCAR COMERCIAL), prestaram serviços com cessão de mão-de-obra, em atividade sujeita a retenção de 11%,*

conforme determinado no artigo 31 da Lei n.º 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.

[...]

5.12. Uma vez demonstrado o embasamento legal que caracteriza o fato gerador em tela, necessário se faz, alguns comentários sobre a base de cálculo da retenção. Conforme já relatado em nosso item 5.7, a Instrução Normativa INSS/DC nº 71/2002, em seu artigo 106, no parágrafo segundo é clara sobre a matéria, quando estabelece que na falta de discriminação do valor da parcela relativa a material ou a equipamento em nota fiscal, em fatura ou em recibo, a base de cálculo para a retenção será o seu valor bruto.

[...]

6. Esclareça-se que os valores objeto desta Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, NÃO SE CONSTITUEM EM APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA, uma vez que a empresa contratada deixou de efetuar o destaque nas notas fiscais e a contratante deixou de efetuar a devida retenção.

A Recorrente alega que:

Com efeito, resta afastada a alegação da d. autoridade fiscal de que “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”, uma vez que a Recorrente comprova o pagamento dos valores que constituem o objeto da autuação ora impugnada, que se encontram extintos, nos termos do artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Tomemos como exemplo do alegado pelo Recorrente, a Nota Fiscal de nº 468 de 01/12/03 (Fl. 530) que está assim registrada:

SPECTRO SERVIÇOS LTDA.		NOTA FISCAL DE SERVIÇOS		
TEL.: 2418-2654		Válida para Emissão até 24/05/2004		
Rua do Prado, 03 - Sala 01 - Santa Cruz Rio de Janeiro-RJ - Cep 23.555-010		Emissão em 3 Vias 1ª VIA Nº 488		
CNPJ 08.426.742/0001-71 Inscr. Municipal 02.572.281		Código Fiscal		
USUÁRIO DOS SERVIÇOS		Natureza dos Serviços		
Firma NALE SUI ALVARADO S.A.		Data de Emissão 01/12/03		
Endereço EST. ANTERRADO DO LEME, 1225				
Município RJ Estado RJ				
CNPJ 12.580.364/0001-18 Inscr. Munic. ou Estadual 82.229.084				
Cond. de Pagamento: Pedido N.º				
Unidade	Quant.	Discriminação dos Serviços	Preço Unit.	Total R\$
		SERVIÇOS DE LIMPEZA		22.918,16
		NALE TRANSPORTES, CESTA BÁSICA		
		ASSISTÊNCIA MÉDICA, ALIMENTAÇÃO		
		E EQUIPAMENTOS R\$ 15.350,00		
		BASE DE CÁLCULO R\$ 2.162,16		
		DEB. SEG. SOCIAL R\$ 783,83		
		IMPORTE DE RENDA (1%) R\$ 21,62		
		(Sobre a base de cálculo)		
		BANCO ITAÚ (355)		
		AGÊNCIA (1257)		
		CONTA (ADICIONADO)		
Valor dos Serviços			22.918,16	
ISS				
O imposto sobre serviços foi calculado pela alíquota de ___% de acordo com a Lei.			Valor Total da Nota R\$	22.918,16

Em que pese haver o referido destaca na nota fiscal ou fatura, o que não há nos autos, de modo claro, ao contrário do que alega a Recorrente, é a prova de ter havido o recolhimento das referidas contribuições, dos custos de materiais aplicados bem como sua previsão nos contratos.

Importante observar que tal prova não se faz por meios complexos, eis que tal obrigação pressupõe recolhimento em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada, registros contábeis que denotam tal recolhimento, em conformidade com o Art. 32 da lei 8.212/91. Assim, bastaria juntar nota por nota referente aos lançamentos, as guias de recolhimento respectivas, demonstrações contábeis relativas ao registro de tais obrigações e uma série de outros elementos que poderiam provar o que se alega.

O lançamento, foi realizado em razão da ausência de recolhimento e, em que pese um provável vício de motivação, eis que os relatos da situação fática tomada por geradoras do lançamento não representam uma verdade inconteste, tão pouco aborda a questão do desconto relativo a materiais fornecidos, tal discussão não foi objeto de recurso e não representa questão de ordem pública, portanto, não caberia ao julgador conhecer de tal tema.

Decidindo nos limites da lide, verificamos que não restou comprovado o pagamento ou a existência de destaque **em todas as notas fiscais**, assim não há como acolher as pretensões recursais neste ponto.

### Conclusão

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

(Assinado digitalmente)

Jamed Abdul Nasser Feitoza