



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 17546.000565/2007-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-007.299 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de junho de 2019
Recorrente AMSTED-MAXION FUNDIÇÃO E EQUIPAMENTOS FERROVIÁRIOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/05/2003

PREVIDENCIÁRIO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA.

A legislação determina no § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212 e § 1º do Decreto 3.048/99 que para caracterizar a cessão de mão de obra se impõe a colocação dos segurados empregados à disposição da empresa contratante.

Cabe afastar o lançamento fiscal quando a relação contratual entre as partes não confirma a colocação dos trabalhadores à disposição da empresa contratante na execução de serviços de transporte de cargas, indispensável para a caracterização da cessão de mão de obra.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. NÃO EXIGÊNCIA DE RETENÇÃO.

Os serviços de transportes de cargas deixaram de ser passíveis de retenção, com a alteração do Decreto nº 3.048/1999, realizada pelo Decreto nº 4.729/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento integral ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Maurício Nogueira Righetti (Relator), Luís Henrique Dias Lima e Denny Medeiros da Silveira, que deram provimento parcial ao recurso, nos termos do voto vencido. Votou pelas conclusões o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gregório Rechmann Junior.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

(assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Sergio da Silva, Denny Medeiros da Silveira (presidente), João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Gabriel Tinoco Palatinic (suplente convocado), Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

Relatório

Cuida o presente de Recurso Voluntário em face de acórdão que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Por bem relatar o caso, valho-me do relatório da decisão acima citada:

Conforme Relatório Fiscal (fls. 103/112), trata-se o presente de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, cadastrada sob o DEBCAD nº 35.509.187-9, lavrada para efeito de constituição do crédito relativo à alíquota incidente sobre os valores da nota fiscal ou fatura de serviços, em face da contratação de serviços de *transporte de cargas*, executados mediante cessão de mão-de-obra pela empresa *L. R. L. TRANSPORTES LTDA.*, nas competências de 02/1999 a 05/2003.

Consta, ainda, desse Relatório, que não foi apresentado o contrato de prestação de serviços, bem como parte das notas fiscais, o que resultou na apuração das bases de cálculo pela escrituração contábil.

Regularmente impugnado o lançamento, a instância de piso julgou-o procedente, consoante acórdão a seguir ementado (fls. 469/488):

PREVIDENCIÁRIO. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. TOMADOR. RETENÇÃO. RECOLHIMENTO. OBRIGATORIEDADE. LANÇAMENTO.

A empresa contratante de serviços, executados mediante cessão de mão-de-obra, deve reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida, no prazo legal, em nome da empresa cedente da mão-de-obra.

Em seu recurso voluntário de fls.494/517 sustentou o recorrente:

Em preliminar e prejudicial de mérito:

- Da nulidade do lançamento e da decisão de piso:
- Que teriam sido pautados apenas em presunção.
- Que a decisão recorrida, ao colher "novos fundamentos" do autuante para que justificasse seu entendimento de que o caso tratava-se de cessão de mão de obra, não reabriu o prazo de 15 (quinze) dias para defesa, mas sim, o prazo de 10 (dez) como se fosse mera manifestação ao final da instrução probatória.

- Que a falta de apresentação de documentos não autorizaria entender que houvera a cessão de mão de obra, mas justamente o contrário.

- Que haveria decadência das competências anteriores a março de 2001.

Quanto ao mérito:

- Que no caso concreto não teria havido a cessão de mão de obra com relação ao serviço prestado de "transporte de carga", na medida em que o ajuste entre a recorrente e a prestadora de serviços, não se limitava ao simples fornecimento de mão de obra, sob controle e orientação do contratante dos serviços, mas de pacto envolvendo típica obrigação de resultado, resultando, assim, em um escopo definido, por conta e risco da empresa contratada, do qual dependia o seu pagamento.

- Que teria faltado o pressuposto essencial dos serviços prestados sob o regime de cessão de mão de obra, que seria o "fazer em si", sem estar dirigido para qualquer resultado.

- Cita Jurisprudência que lhe favorece.

- Que o Decreto 4.729/03, que alterou o Regulamento da Previdência Social, deve ser aplicado retroativamente, ante o seu caráter interpretativo, a teor do artigo 106, I, do CTN.

- Que a empresa prestadora de serviços seria optante do SIMPLES desde janeiro de 2003 e, assim sendo, a recorrente estaria dispensada de efetuar a retenção dos 11%.

- Que a IN SRP nº 3/2005, ao restringir a dispensa de retenção a determinado período, teria ultrapassado os limites de sua competência regulamentadora.

- Que seriam inaplicáveis os juros Selic.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, Relator

O contribuinte tomou ciência do acórdão recorrido em 4.2.08, consoante se denota de fls. 490, e apresentou seu Recurso Voluntário, tempestivamente, em 11.2.08, conforme fl. 494. Observados os demais requisitos para admissibilidade, dele passo a conhecer.

Da nulidade do lançamento e decisão recorrida.

Sobre essa matéria, aduz o autuado que tanto o lançamento quanto a decisão de piso teriam sido pautados apenas em presunção.

E que a decisão recorrida, ao colher "novos fundamentos" do autuante para que justificasse seu entendimento de que o caso tratava-se de cessão de mão de obra, não teria reaberto o prazo de 15 (quinze) dias para defesa, mas sim, o prazo de 10 (dez) como se fosse mera manifestação ao final da instrução probatória.

E mais, que a falta de apresentação de documentos não autorizaria entender que houvera a cessão de mão de obra, mas justamente o contrário.

Não obstante o brio demonstrado neste tema, não comungo desse entendimento.

O lançamento fiscal valeu-se da escrituração contábil/fiscal do recorrente, bem como de parte das notas fiscais de sua emissão para assentar que o serviço que lá especificavam se enquadraria, a rigor, no disposto no artigo 31 da Lei 8.212/91, já que não teriam sido apresentados, durante o procedimento fiscal, o competente Contrato de Prestação de Serviços, bem como parte das notas fiscais arroladas, o que acabou prejudicando, naquele momento, a determinação das condições e forma e execução dos serviços contratados, que pudessem acarretar qualquer redução na base impositiva.

Não significa dizer que tanto o lançamento quanto a decisão recorrida tivessem se pautado em presunções, na medida em que os elementos de que dispunha o autuante asseguravam-no, a seu juízo, a prestação do serviço sob o regime da cessão de mão de obra.

Tampouco há de se dizer que houvera uma indevida inversão do ônus da prova. Os elementos carreados aos autos pelo Fisco, não tão robustos se é que assim pode dizer, só se deu dessa forma em função do não atendimento a intimações fiscais por parte do autuado. Entender de forma diversa equivaleria, ao meu ver, em fazer *tabula rasa* do princípio pelo qual a ninguém é dado o direito de valer-se da própria torpeza.

Confira-se o TIAD de fls. 100.

Prosseguindo, foi somente quando da instauração do contencioso é que a autuada apresentou, dentre outros documentos, referido contrato (fls. 321/330). Com isso, o julgador de primeira instância houve por bem colher a manifestação do autuante acerca da prova somente agora produzida.

Assim sendo, em 19/1/07 o autuante produziu a informação de fls. 407/409 acerca das informações trazidas tardiamente pelo sujeito passivo.

Perceba-se, com isso, que não se trataram de "novos fundamentos" do autuante a ensejar a reabertura do, à época, prazo de 15 (quinze) dias para recorrer, mas sim, de simples manifestação do Fisco acerca dos documentos apresentados tardiamente pelo autuado, findo o procedimento fiscal e que justificou o prazo de 10 (dias) para manifestação do interessado, com fulcro no artigo 44 da Lei 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.¹

Registre-se que o recorrente apresentou - no prazo assinalado - sua manifestação em substanciais 6 (seis) laudas, quando comparadas com as 3 (três) produzidas pelo Fisco (417/422), fazendo-me concluir pela inexistência de qualquer prejuízo em sua defesa.

Nesse contexto, em prestígio ao princípio *pas de nullité sans grief*, pelo qual é assentado inexistir nulidade processual sem que dela decorra prejuízo às partes, tenho por, neste ponto, mantidos o lançamento e a decisão recorrida.

Da decadência.

Quanto à decadência suscitada, penso assistir parcial razão ao recorrente.

A decisão recorrida, ao afastá-la, valeu-se do já superado prazo decenal. Hoje, temos por quinquenal o prazo para o fisco constituir o crédito tributário.

¹ LEI 9.784/99

Art. 44. Encerrada a instrução, o interessado terá o direito de manifestar-se no prazo máximo de dez dias, salvo se outro prazo for legalmente fixado.

Como é cediço, há de se aplicar, para a contagem desse prazo quinquenal, a regra geral determinada pela artigo 173, I do CTN quando demonstrada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação OU quando inexistente o pagamento antecipado a que alude o artigo 150 daquele diploma.

Nesse rumo, impõe-se verificar se há evidências, nos autos, de que tenha havido pagamento antecipado com relação a tais retenções.

O DAD - Discriminativo Analítico de Débito de fls. 6/14 não traz o aproveitamento, no lançamento, de qualquer recolhimento.

Em seu Recurso Voluntário a recorrente não é categórica em afirmar que promovera qualquer recolhimento com relação a tal prestador de serviço. Muito pelo contrário, sua tese é alicerçada justamente na dispensa dessas retenções.

Da mesma sorte, o "**Demonstrativo de Pagamentos e Apuração das Retenções Devidas**" de fls. Relatório Fiscal de fls.115/164 não noticia o aproveitamento de qualquer recolhimento a atrair a aplicação da regra especial ditada pelo artigo 150 do CTN, muito embora contivesse os seguintes campos:

NFD: 35.509.187-9							
LEV: 069		L.R.L.TRANSPORTES LTDA.					
NF	DATA	VALOR	BC DEVIDA	RET DEVIDA	RETIDA	DIFERENÇA	AP
ESTABELECIMENTO TOMADOR:				01.599.436/0001-01			

Com isso, a considerar que a ciência do lançamento deu-se em 27.4.06, (fls. 2), há de se reconhecer decaídas as competências compreendidas até novembro de 2000, inclusive, à luz do artigo 173, I, do CTN.

Do prestador de serviços optante pelo SIMPLES.

Nesse ponto, aduz a recorrente que a empresa prestadora de serviços seria optante do SIMPLES desde janeiro de 2003 e, assim sendo, a recorrente estaria dispensada de efetuar a retenção dos 11%.

Além do quê, a IN SRP nº 3/2005, ao restringir a dispensa de retenção a determinado período, teria ultrapassado os limites de sua competência regulamentadora.

Penso assistir razão a recorrente.

Por meio do Ato Declaratório PGFN nº 10/2011, declarou-se que "fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes.

Nas ações judiciais que discutam a retenção da contribuição para a Seguridade Social pelo tomador do serviço, quando a empresa prestadora é optante pelo SIMPLES, ressalvadas as retenções realizadas a partir do advento da Lei Complementar nº128, de 19 de dezembro de 2008, nas atividades enumeradas nos incisos I e VI do § 5º - C do art. 18 da Lei Complementar nº123, de 14 de dezembro de 2006.

Referido Ato Declaratório foi editado a partir do Parecer PGFN/CRJ nº 2.122/2011, no qual constou o seguinte:

Ocorre que o Poder Judiciário entendeu diversamente, tendo sido pacificado no âmbito do STJ que as empresas optantes pelo SIMPLES não estão sujeitas à retenção de 11% de contribuição previdenciária sobre a fatura de serviços, uma vez que o sistema de arrecadação destinado às microempresas e empresas de pequeno porte não é compatível com o regime de substituição tributária imposto pelo art. 31 da Lei nº 8.212/91. Isso porque a retenção, pelo tomador de serviços, de contribuição sobre o mesmo título e com a mesma finalidade, na forma do art. 31 da Lei nº 8.212/91 e no percentual de 11%, implicaria supressão do benefício de pagamento unificado destinado às pequenas e microempresas. Ademais, aplicar-se-ia o princípio da especialidade, visto que haveria incompatibilidade técnica entre a sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária instituída pela Lei 9.711/98, que elegeu as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, e o regime de unificação de tributos do SIMPLES, adotado pelas pequenas e microempresas.

Observe-se que a referida matéria já foi julgada pelo regime previsto no art. 543-C do CPC, tendo prevalecido o entendimento ora esposado. Confira-se trecho do referido acórdão proferido no RESP 1.112.467/DF a seguir:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO OPTANTES PELO SIMPLES. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA. PRECEDENTE DA 1ª SEÇÃO (ERESP 511.001/MG). 1. A Lei 9.317/96 instituiu tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, simplificando o cumprimento de suas obrigações administrativas, tributárias e previdenciárias mediante opção pelo SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições. Por este regime de arrecadação, é efetuado um pagamento único relativo a vários tributos federais, cuja base de cálculo é o faturamento, sobre o qual incide uma alíquota única, ficando a empresa optante dispensada do pagamento das demais contribuições instituídas pela União (art. 3º, § 4º). 2. O sistema de arrecadação destinado aos optantes do SIMPLES não é compatível com o regime de substituição tributária imposto pelo art. 31 da Lei 8.212/91, que constitui "nova sistemática de recolhimento" daquela mesma contribuição destinada à Seguridade Social. A retenção, pelo tomador de serviços, de contribuição sobre o mesmo título e com a mesma finalidade, na forma imposta pelo art. 31 da Lei 8.212/91 e no percentual de 11%, implica supressão do benefício de pagamento unificado destinado às pequenas e microempresas. 3. Aplica-se, na espécie, o princípio da especialidade, visto que há incompatibilidade técnica entre a sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária instituída pela Lei 9.711/98, que elegeu as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, e o regime de unificação de tributos do SIMPLES, adotado pelas pequenas e microempresas (Lei 9.317/96). 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (REsp 1.112.467/DF, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/8/2009, DJe 21/8/2009) – sem destaques no original

[...]

De se notar que a questão não tem natureza constitucional, pois se trata de indiscutível interpretação de norma infraconstitucional, motivo pelo qual não caberá ao Supremo Tribunal Federal manifestar-se sobre a mesma.

Nesses termos, não há dúvida de que futuros recursos que versem sobre o mesmo tema, apenas sobrecarregarão o Poder Judiciário, sem nenhuma perspectiva de sucesso para a Fazenda Nacional. Portanto, continuar insistindo nessa tese significará apenas alocar os recursos colocados à disposição da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em causas nas quais, previsivelmente, não se terá êxito.

Outrossim, deve-se buscar evitar a constituição de novos créditos tributários que levem em consideração interpretação diversa daquela adotada pelo STJ nessa matéria

No mesmo sentido, o acórdão **9202-006.033**, de 28.9.17, que contou com o seguinte dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, quanto à exclusão do abono único da base de cálculo de contribuições previdenciárias, bem como afastar a exigência da retenção de 11% sobre os valores pagos a Pessoa Jurídica optante pelo Simples. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, em relação ao recurso do contribuinte, os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Heitor de Souza Lima Júnior e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Nessa linha, havendo informação nos autos, em especial da autoridade autuante, no sentido de que o prestador de serviço é optante pelo SIMPLES a partir de 1/1/03, é de se concluir que as competências a partir dessa data a saber, de 1/1/03 a 31/5/03, devem ser extirpadas do lançamento.

Mérito

Sobre esse tema, sustenta a recorrente que no caso concreto não teria havido a cessão de mão de obra com relação ao serviço prestado de "transporte de carga", na medida em que o ajuste entre a recorrente e a prestadora de serviços não se limitava ao simples fornecimento de mão de obra, sob controle e orientação do contratante do serviços, mas de pacto envolvendo típica obrigação de resultado, redundando, assim, em um escopo definido, por conta e risco da empresa contratada, do qual dependia o seu pagamento.

E prossegue ao afirmar que teria faltado o pressuposto essencial dos serviços prestados sob o regime de cessão de mão de obra, que seria o "fazer em si", sem estar dirigido para qualquer resultado.

Por fim, aduz que o Decreto 4.729/03, que alterou o Regulamento da Previdência Social, deve ser aplicado retroativamente, ante o seu caráter interpretativo, a teor do artigo 106, I, do CTN.

Pois bem. O artigo 31 a Lei 8.212/91 assim dispunha à época dos fatos:

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.

[...]

§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

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

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - empreitada de mão-de-obra;

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

Nota-se do dispositivo acima algumas definições que são suficientes à caracterização do que vem a ser cessão de mão de obra. Vamos a elas:

I - A cessão de mão de obra pode se dar em regime de trabalho temporário;

II - A mão de obra cedida deve estar à disposição do contratante em suas dependências ou não;

III - Os serviços realizados devem ser contínuos, independentemente de se referirem, ou não, às atividades-fim da contratante.

IV - Pouco importa a natureza e forma da contratação.

Dos itens acima podem-se destacar as expressões "**à disposição do contratante**" e "**serviços contínuos**". A Instrução Normativa SRP 3/2005, muito embora com vigência posterior ao período de que trata o lançamento, dá-nos um estimado auxílio na compreensão da segunda expressão. Vejamos:

Art. 143....

[...]

§ 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.

Quanto ao segundo, não há dúvidas quanto à continuidade dos serviços prestados, consubstanciados nas dezenas de notas fiscais emitidas no período fiscalizado.

Por sua vez, quanto ao primeiro, a Solução de Consulta nº 112/2017 - Cosit informa que a cessão de mão de obra necessariamente envolve uma transferência, ainda que em parte, do comando, orientação e coordenação dos empregados da empresa prestadora de serviço para a empresa contratante (colocação à disposição).

Ressalte-se que esta transferência parcial de **comando, orientação e coordenação** dos segurados deve ser - no caso *in concreto* - entendida com bastante cautela, de forma a não exigir a presença de circunstâncias que caracterizassem subordinação direta na relação entre o contratante e os empregados da contratada, típico do vínculo empregatício.

Assim, esse **comando, orientação e coordenação** devem ser tomados, invariavelmente e sob determinado aspecto, de forma direta no que toca ao serviço prestado, ao seu *modus operandi*. Apenas por via indireta e por decorrência lógica, é que tais condutas repercutirão na relação segurado e contratante.

E nesse ponto, o contrato apresentado já no contencioso (fls. 321/330) conduz-me ao entendimento de que, efetivamente, estavam presentes tais circunstâncias. Confira-se:

Cláusula 10ª:

A MAXION poderá em qualquer tempo durante a execução dos SERVIÇOS, efetuar a fiscalização dos mesmos, sem que por isso seja prejudicada ou diminuída, qualquer responsabilidade da CONTRATADA.

Cláusula 14ª:

A MAXION reserva-se o direito de introduzir modificações na ordem seqüencial de execução dos SERVIÇOS, sempre que julgar necessário ou conveniente. No exercício deste direito, a MAXION se empenhará no sentido de evitar prejuízos à CONTRATADA, respeitando o que por ventura se tenha constituído um direito da mesma.

A CONTRATADA poderá fazer sugestões para estas modificações desde que as faça com antecedência suficiente para permitir à MAXION um exame cuidadoso das modificações propostas sem que haja interferência nos SERVIÇOS em andamento. A apresentação de sugestões não servirá como justificativa para atrasos.

Perceba-se que diferentemente da contratação por empreitada ou, como bem colocou o recorrente, sob o regime da *locatio operis*, em que o objeto do ajuste é, em última análise, um resultado contratado, pouco importando como serão previamente desenvolvidos os serviços necessários à sua consecução, no caso em tela deu-se importância decisiva ao "como fazer".

O fato de haver a especificação dos serviços contratados, que no caso referiram-se aos continuados de "**Coleta, Carga, Transporte e Entrega de Materiais de Materiais em todo o Território Nacional**", não significa dizer, por si só e penso eu, que a contratação não se dera sob a sistemática da cessão de mão de obra, em especial pelo peso dado à operacionalização dos serviços, como acima mencionado.

E mais, como muito bem colocou a autoridade autuante, não foram trazidos aos autos os anexos integrantes do referido contrato, conforme sua cláusula 3ª, em especial o Anexo II que se referiria às **Especificações - Transportes Rodoviários**, sem o qual teria havido a impossibilidade de identificar as demais características e especificidades do serviço.

Ressalte-se que segundo a Cláusula 4ª do instrumento, sua **vigência seria por prazo indeterminado**, iniciando-se na data de sua assinatura, podendo ser rescindido a qualquer tempo, independentemente de notificação judicial ou extrajudicial, mediante prévio aviso de notificação de 60 (sessenta) dias.

Com isso, resta bastante claro, no meu entender, que o serviço contratado não se dera sob a modalidade de empreitada, como no exemplo em que se contrata o transporte de determinada carga para ser entregue à destinatário, local e dia pré-determinados.

Nesse prisma, penso que o fato de o serviço ter se dado de forma incontestavelmente continuado passa a ser o elemento preponderante para a determinação da cessão de mão de obra, como, inclusive, se depreende do acórdão **2301-005.012** a diante ementado:

RETENÇÃO. COBRANÇA. CESSÃO DE MÃO DE OBRA NÃO CARACTERIZADA.

A continuidade na prestação de serviços deve ser comprovada para caracterização da cessão de mão de obra, visto que a cessão de mão-de-obra é definida como 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, nos termos do artigo 219, parágrafo 1º, do Decreto 3.048/99, e do artigo 31, §2º, da Lei nº 8.212/91.

Voltando à norma, veja-se que a própria lei estabelece, de forma exemplificativa, alguns serviços que, por sua natureza ou por política fiscal, se enquadrariam - presumidamente - como cessão de mão de obra, dentre eles o de empreitada de mão de obra.

Seu parágrafo §4º funcionaria, *mutatis mutandi* e a exemplo do que se tem no Direito Penal, como uma espécie de Norma Tributária em Branco em sentido estrito², na medida em que o próprio dispositivo se reportaria a outra norma - editada no âmbito do Poder Executivo - no intuito de determinar o enquadramento de outros tipos de serviço ao regime da cessão de mão de obra.

Tem-se com isso, assim penso eu, uma espécie de delegação legislativa a que o chefe do executivo possa definir qual ou quais os serviços, que por sua natureza ou política fiscal, se amoldariam aos requisitos daquele § 3º, transferindo ao contribuinte, assim sendo, o ônus da comprovação de que determinado serviço, ainda que integrante daquele rol, estaria sendo prestado em condições diversas daquelas estabelecidas no § 3º encimado.

Por outro lado, caso determinado serviço não estivesse lá enumerado, caberia ao Fisco a comprovação de que sua prestação observara o disposto naquele parágrafo. É como vejo.

E assim foi feito. O Decreto 3.048/99, que aprovou o Regulamento da Previdência Social, trouxe para o mundo jurídico, em novo rol exemplificativo, a presunção de que outros 23 tipos de serviços, dentre eles encontra-se o de transporte de cargas, se amoldariam, por sua natureza, ao regime da cessão de mão de obra.

Art. 219. A empresa contratante de serviços 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, observado o disposto no §5º do art. 216.

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

[...]

XIX - operação de **transporte de cargas** e passageiros;

Não vejo, por todo o acima exposto, que referido dispositivo, notadamente seu § 1º, estaria interpretando o conceito de cessão de mão de obra, mas sim pré-determinando situações fáticas que, dada a sua natureza, presumiria sua subsunção àquele conceito legal (§ 3º do art 31 da Lei 8.212/99. Daí entender, nesse diapasão, não ser possível empregar efeitos pretéritos ao Decreto 4.729, de 9/6/03, que excluiu o "transporte de cargas" do inciso XIX encimado.

² NORMA PENAL EM BRANCO

É um preceito incompleto, genérico ou indeterminado, que precisa da complementação de outras normas. A doutrina distingue as normas penais em branco em sentido lato e em sentido estrito. As normas penais em branco em sentido lato são aquelas cujo complemento é originário da mesma fonte formal da norma incriminadora. Nesse caso, a fonte encarregada de elaborar o complemento é a mesma fonte da norma penal em branco, há, portanto, uma homogeneidade de fontes legislativas. As normas penais em branco em sentido estrito, por sua vez, são aquelas cuja complementação é originária de outra instância legislativa, diversa da norma a ser complementada, e aqui há heterogeneidade de fontes, ante a diversidade de origem legislativa.

Fonte: <https://www.direitonet.com.br/dicionario/exibir/1417/Norma-penal-em-branco>

Por fim, impõe-se destacar que matéria semelhante foi julgada por esta Turma em 5/7/18, oportunidade em que, pelo voto de qualidade, decidiu-se por devida a retenção de 11% sobre valor pago em função do Transporte de Cargas.

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

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

Acórdão 2402-006.442

Assim sendo, sem reparos no lançamento quanto a esse aspecto.

Juros Selic

No que toca a essa matéria, trago à colação o enunciado da Súmula CARF nº 4, nos termos a seguir:

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Face ao exposto, VOTO no sentido de CONHECER do recurso, REJEITAR a preliminar de nulidade, para DAR-LHE parcial provimento, com vistas a extirpar do lançamento, em virtude da decadência, as competências compreendidas até novembro de 2000, inclusive; bem como aquelas a partir de janeiro de 2003, data da opção pelo SIMPLES por parte do prestador do serviço.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

Voto Vencedor

Conselheiro Gregorio Rechmann Junior, redator designado.

Não obstante as bem lançadas razões de decidir do relator, peço *venia* para delas discordar no que tange ao mérito da autuação.

Conforme sinalizado no voto do eminente relator, trata-se a presente demanda de crédito previdenciário lançado pela Autoridade Fiscal da Previdência Social, através da Notificação de Lançamento de Débito - NFLD n.º 35.509.187-9, de 27/04/2006, referente às contribuições sociais arrecadadas pelo INSS, destinadas à Seguridade Social, relativas à retenção de 11%, instituída pela Lei n. 9.711/98, incidentes sobre as Notas Fiscais, Faturas ou Recibos de Serviços Prestados, sob a modalidade de Cessão de mão-de-obra, emitidas pela empresa L.R.L.TRANSPORTES LTDA, no período de 199902 A 200305.

Nos termos do Relatório Fiscal (fl. 105 e seguintes), tem-se que, a partir de 01/02/99, a empresa contratante de serviços prestados sob cessão de mão de obra ou empreitada, deve efetuar a retenção prevista no art. 31 da Lei 8.212/91.

Ocorre que, da análise do susodito relatório fiscal, verifica-se que a Fiscalização lavrou o auto de infração com base exclusivamente na previsão legal de retenção sobre os serviços de transporte de cargas, sem análise quanto ao cumprimento dos critérios previstos em lei para configuração da cessão de mão de obra.

Tal tarefa, a rigor, foi realizada pelo d. relator do presente caso, que no seu voto supra, buscou caracterizar o que vem a ser “cessão de mão obra”.

Neste iter, transcrevendo o artigo 31 a Lei 8.212/91, destacou o douto Relator que, da análise do referido dispositivo legal, extrai-se *algumas definições que são suficientes à caracterização do que vem a ser cessão de mão de obra*. Vamos a elas:

I - A cessão de mão de obra pode se dar em regime de trabalho temporário;

II - A mão de obra cedida deve estar à disposição do contratante em suas dependências ou não;

III - Os serviços realizados devem ser contínuos, independentemente de se referirem, ou não, às atividades fins da contratante.

IV - Pouco importa a natureza e forma da contratação.

E, com base nos itens acima, destacou o nobre Relator as expressões "**à disposição do contratante**" e "**serviços contínuos**", com vistas a caracterizar o verbete “cessão de mão de obra”.

Ocorre que, em que pese os esforços do relator, neste sentido, fato é que o lançamento não se fez acompanhar de elementos probantes de que os empregados das contratadas estiveram efetivamente à disposição do contratante, o que caracterizaria de modo inequívoco a cessão de mão de obra.

Nos termos dos dispositivos que tratam da matéria, para que se configure a cessão de mão de obra, independentemente da natureza do serviço, necessário que o pessoal utilizado (segurados empregados das contratadas) fique à disposição exclusiva do tomador sendo este último quem determina o que, como e quando fazer, gerenciando de forma efetiva a realização do serviço.

A cessão de mão de obra, portanto, não pode ser presumida. Há que restar materialmente comprovada.

A previsão contida nos dispositivos mencionados pela fiscalização por si só não demonstra a obrigação da Recorrente em reter os 11%, vez que não comprovado, como mencionado, que a mão de obra esteve à disposição da empresa tomadora em caráter de subordinação.

Neste ponto, destaque-se, o douto Relator destacou que:

A Solução de Consulta nº 112/2017 - Cosit informa que a cessão de mão de obra necessariamente envolve uma transferência, ainda que em parte, do comando, orientação e coordenação dos empregados da empresa prestadora de serviço para a empresa contratante (colocação à disposição).

Ressalte-se que esta transferência parcial de **comando, orientação e coordenação** dos segurados deve ser - no caso in concreto - entendida com bastante cautela, de forma a não exigir a presença de circunstâncias que caracterizassem subordinação direta na relação entre o contratante e os empregados da contratada, típico do vínculo empregatício.

Assim, esse **comando, orientação e coordenação** devem ser tomados, invariavelmente e sob determinado aspecto, de forma direta no que toca ao serviço prestado, ao seu *modus operandi*. Apenas por via indireta e por decorrência lógica, é que tais condutas repercutirão na relação segurado e contratante.

E nesse ponto, o contrato apresentado já no contencioso (fls. 321/330) conduz-me ao entendimento de que, efetivamente, estavam presentes tais circunstâncias. Confira-se:

Cláusula 10ª:

A MAXION poderá em qualquer tempo durante a execução dos SERVIÇOS, efetuar a fiscalização dos mesmos, sem que por isso seja prejudicada ou diminuída, qualquer responsabilidade da CONTRATADA.

Cláusula 14ª:

A MAXION reserva-se o direito de introduzir modificações na ordem sequencial de execução dos SERVIÇOS, sempre que julgar necessário ou conveniente. No exercício deste direito, a MAXION se empenhará no sentido de evitar prejuízos à CONTRATADA, respeitando o que por ventura se tenha constituído um direito da mesma.

A CONTRATADA poderá fazer sugestões para estas modificações desde que as faça com antecedência suficiente para permitir à MAXION um exame cuidadoso das modificações propostas sem que haja interferência nos SERVIÇOS em andamento. A apresentação de sugestões não servirá como justificativa para atrasos.

Neste particular, cumpre inicialmente destacar que a Solução de Consulta lançada mão pelo nobre Relator - Solução de Consulta nº 112/2017 – não era vigente nem na época dos fatos, tampouco na época da fiscalização.

No que tange aos excertos do contrato de prestação de serviço trazidos à baila, os mesmos, por si próprios, não tem o condão de caracterizar, no caso concreto, a cessão de mão de obra, hábil a incidir a retenção de 11%, conforme pretendido pela fiscalização.

De fato, no caso em análise, não se depara com simples colocação de empregados da contratada à disposição da contratante, mas de prestação de resultado. Neste ponto, não se pode ignorar que, todo contrato de prestação de serviço, pela sua própria natureza, demanda certa *transferência parcial de comando, orientação e coordenação*, nos termos empregados pelo Relator. E nem poderia ser diferente, já que o contratante almeja, com a prestação de serviço contratada, obter determinado resultado.

O que não se pode fazer – e foi isso que a fiscalização fez no caso concreto – é concluir que, pela natureza do serviço prestado, há cessão de mão de obra, obrigando, assim, ao contratante, proceder à retenção de 11%.

Sendo assim, não demonstrado o cumprimento dos critérios que configurariam a cessão de mão de obra, quais sejam: i) colocação do empregado da contratada à disposição do contratante, ii) em suas dependências ou de terceiros; iii) realização de serviços contínuos relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, não há que se falar em obrigação tributária por parte da Recorrente.

Por fim, mas não menos importante, no que tange à aplicação do Decreto nº 4.729/2003, a Colenda Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais desse Egrégio Conselho já consolidou entendimento nos seguintes termos:

Acórdão nº 9202-01.731

Por questão lógica, será analisada primeiramente a questão da retenção tendo em vista o lançamento referir-se em sua integralidade ao período anterior ao Decreto nº 4.729, de 09/06/2003.

Em relação à matéria, não acolho a pretensão da Fazenda Nacional nos termos que passo a aduzir.

Em breve resumo, a retenção dos 11% foi instituída pela Medida Provisória nº 1.66315, de 22/10/1998, convertida na Lei nº 9.711, de 20/11/1998, e passou a ser exigida a partir da competência 02/1999, isto é, 90 dias após a sua instituição. A redação alterada do art. 31 da Lei nº 8.212/91 pela Lei nº 9.711/98, não inovou nem alterou a fonte de custeio da previdência social, nem elegeu novo contribuinte.

Em verdade, a alteração promovida pela Lei nº 9.711, de 1998, foi apenas da sistemática de recolhimento, permanecendo o cálculo da contribuição previdenciária submetido ao regime da folha de pagamento, inaugurando o sistema de substituição tributária no âmbito da previdência social para o setor de prestação de serviços, elegendo a empresa prestadora como contribuinte de direito e a empresa tomadora como contribuinte de fato com status de responsável tributário, autorizando o prestador de serviços, compensar os valores por si devidos com os valores retidos e recolhidos pelos tomadores de serviços.

O § 4º do art. 31 indicava algumas atividades submetidas ao regime de retenção e remetia ao regulamento a indicação de outras. Em um primeiro momento foram indicados diversos serviços. Alguns deles (limpeza, conservação, zeladoria, vigilância e segurança, construção civil, serviços rurais, digitação e preparação de dados para processamento), na oportunidade em que a nota fiscal fosse emitida, tanto cessão de mão-de-obra quanto empreitada, deveria ocorrer a retenção e o recolhimento pelo tomador.

Diversas outras atividades indicadas em um rol previsto no art. 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999, contudo somente seriam submetidas ao regime de retenção caso fosse caracterizada a prestação mediante cessão de mão-de-obra.

Nesse breve histórico da legislação, a redação inicial do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, previa em seu inciso XIX que as operações de transporte de cargas e passageiros estariam submetidas ao regime de retenção, desde que prestadas em regime de cessão de mão-de-obra. A contrário senso, caso fossem prestadas em regime de empreitada, não haveria retenção.

Posteriormente, em 9 de junho de 2003, o Decreto nº 4.729, alterou o Regulamento da Previdência Social, excluindo o transporte de cargas dos serviços inseridos no regime de retenção. A dúvida reside na definição dos efeitos que advêm desta exclusão, haja vista a Lei ter autorizado o Regulamento estabelecer outros serviços sujeitos à retenção, desde que prestados em regime de cessão de mão-de-obra.

Segundo penso, a solução da controvérsia apresentada pela Fazenda Nacional exige o entendimento relacionado a qual seria o efeito de uma alteração no Regulamento sem a respectiva alteração na lei.

O art. 97 do Código Tributário Nacional estabelece que somente a lei, pode estabelecer a instituição de tributos, a majoração, a definição do fato gerador, etc.

Por sua vez, o artigo 84, IV, da Constituição Federal estabelece que os Decretos são atos normativos expedidos pelo Presidente da República com o objetivo de explicar a aplicação da lei. Assim, o regulamento não pode ir além do que a lei prevê, pois tem seu alicerce de validade na própria lei que pretende explicar a correta aplicação.

Pois bem, dada a natureza regulamentadora do Decreto Presidencial cujo objetivo é permitir a fiel execução da lei, verifica-se que tais atributos revelam em alguma medida

uma natureza interpretativa do ato normativo cujo escopo maior é definir o alcance da lei que está sendo regulamentada.

Nesse sentido, segundo penso, especificamente em relação aos serviços de transporte de cargas, a exclusão dessa atividade do rol de atividades submetida ao regime de retenção implica na aplicação retroativa, na medida em que a regulamentação considerou que tais serviços não atendiam ao critério estabelecido pela lei, isto é, em regime de cessão de mão de obra.

Tal entendimento tem como fundamento lógico o fato de ser insustentável que um serviço seja considerado submetido ao regime de retenção em um período anterior à publicação do decreto e, no momento seguinte, a mesma atividade não mais ser considerada submetida a este regime sem qualquer alteração da lei.

A única condição para que um serviço fosse submetido ao regime de retenção era a sua prestação ocorrer no regime de cessão de mão-de-obra, em conformidade com a definição do § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991:

§ 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).

Segundo penso, a razão mais provável para que o serviço de transporte de carga fosse excluído do rol de serviços submetidos à retenção, foi a compreensão de que tal atividade não se enquadrava no conceito legal de cessão de mão de obra e, portanto, não poderia estar submetida ao regime de retenção.

Por sua vez, se o transporte de carga não era cessão de mão-de-obra no período posterior ao Decreto, tão pouco seria no período anterior, razão pela qual não caberia a retenção. Inexistindo previsão de retenção para o futuro, conclui-se que para o passado ela também não é devida, por força do regulamento (*destaquei*).

Neste mesmo sentido, confira-se o Acórdão nº 2402-004.076 deste Colegiado, com outra composição.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, dou-lhe integral provimento para tornar insubsistente o crédito tributário da notificação de lançamento.

(assinado digitalmente)

Gregorio Rechmann Junior