



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

Processo nº 18050.005143/2008-43
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-002.167 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Com o advento da Lei nº. 9.711/98, que alterou a redação do art. 31 da Lei nº. 8.212/91, a retenção dos valores de contribuições previdenciárias incidentes sobre as notas fiscais é de responsabilidade exclusiva do tomador de serviços, o qual figura como substituto tributário.

O art. 33, § 5º, da Lei nº. 8.212/91 afasta quaisquer alegações de nulidade da exação por ausência de fiscalização da contabilidade da empresa prestadora para que se apure eventuais pagamentos não realizados pela empresa obrigada, no caso, a tomadora.

MULTA. RECÁLCULO.

Recálculo da multa de mora para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, “c” do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Freitas de Souza Costa, Ivacir Julio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos, Marcelo Magalhães Peixoto, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão proferido pela DRJ de Salvador/BA, a qual julgou improcedente a impugnação, mantendo-se o crédito tributário, lançado no importe equivalente a R\$ 23.450,99 (vinte e três mil quatrocentos e cinquenta reais e noventa e nove centavos).

A presente autuação, consubstanciada no DECBAD nº. 37.184.405-3, em fiscalização no período de 01/2004 a 12/2004, almeja o recolhimento de contribuições previdenciárias oriundas de seu dever de retenção como empresa tomadora, nos termos do art. 31 da Lei nº. 8.212/91, incidentes sobre notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela Apoio Recursos Humanos Ltda.

Consta no Relatório Fiscal, fls. 45/75, *in verbis*:

(...)

6. APURAÇÃO DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO

6.1. O presente crédito previdenciário corresponde a diferenças de contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, nos termos do art. 31 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, incidentes sobre notas fiscais de prestação de serviços de mão-de-obra temporária, contratados pelo SESI mediante contrato celebrado com a empresa Apoio Recursos Humanos Ltda, CNPJ 42.009.464/0001-09, em 01/04/2002, e Termos Aditivos de 31/03/2003, 02/04/2004 e 01/07/2004;

6.2. O contrato de serviço apresentado à fiscalização tem como objeto a contratação de empresa fornecedora de mão de obra temporária para todas as entidades do sistema FIEB – Federação da Indústria do Estado da Bahia;

6.3 Os valores apurados como devidos pelo sujeito passivo são resultantes da aplicação do percentual de 11% sobre o valor bruto das notas fiscais de serviços apuradas, deduzindo-se os custos com alimentação e transporte, e considerando como base de cálculo as parcelas discriminadas como taxa de administração e agenciamento, em conformidade com os artigos 152 e 153 da Instrução Normativa 03/2005;

6.4. Entre as notas fiscais lançadas no presente Auto de Infração constam notas emitidas no CNPJ 33.641.358/0001-52, correspondente ao SESI da jurisdição de Brasília, em função das mesmas terem sido contabilizadas na escrituração da notificada, na conta 3.1.91.06.22.00.00 – Mão de Obra Temporária;

6.5. Foram deduzidas na presente apuração as GPS recolhidas pela notificada antes do início da ação fiscal, referentes ao código de recolhimento 2631 e ao CNPJ da contratada;

(...)

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento efetuado, a empresa contestou a autuação fiscal por meio do instrumento de fls. 225/241.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da então Impugnante, a 5ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Salvador/BA, DRJ/SDR, prolatou o Acórdão nº 15-24.153, fls. 474/480, julgando a impugnação improcedente para manter incólume o crédito tributário lançado, conforme ementa abaixo transcrita.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS.**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

RETENÇÃO NA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA E NA EMPREITADA.

A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra é obrigada a reter 11% do valor bruto da nota fiscal de prestação de serviços emitida pela empresa contratada e recolher o valor retido à Seguridade Social.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

DO RECURSO

Irresignado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, fls.494/524, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos: a) impossibilidade de imposição de sanção ao tomador que deixar de proceder à retenção, por ausência de previsão legal; b) somente a partir da constatação da falta de recolhimento pelo prestador é que se evidencia legal, segundo Instrução Normativa nº. 10 de 1998, a promoção de lançamento de ofício em face do tomador. Neste sentido, alega que a fiscalização não informou se o prestador já havia sido submetido a algum tipo de fiscalização para que se apurasse; c) o art. 31, *caput*, por si só, não cria fato gerador, sendo certo que é o pagamento da remuneração ao empregado pelo empregador.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fl. 494, o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA

Os argumentos recursais são frágeis uma vez que toda a defesa está pautada em legislação e jurisprudência desatualizadas, sem se atentar para os dispositivos que efetivamente estavam em vigência à época dos fatos geradores. Explica-se.

A Recorrente tenta, equivocadamente, enquadrar o recolhimento das contribuições previdenciárias, oriundas do dever de retenção na prestação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, como hipótese de responsabilidade solidária juntamente com o prestador.

Contudo, a solidariedade, no que concerne ao referido encargo, foi extinta quando do advento da Lei nº. 9.711/98, que alterou a redação do art. 31 da Lei nº. 8.212/91. É o que se vê:

Redação dada pela Lei nº. 9.528/97:

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

Redação dada pela Lei nº. 9.711/98 (vigente à época do fato gerador):

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. .

Sobre a inovação que a dita lei trouxe ao art. 31, Wladimir Martinez aduz:

(...) Com a substituição do caput do art. 31, na redação dada pela Lei n. 9.528/1997, a partir da Lei n. 9.711/1998, deixa de existir a solidariedade fiscal previdenciária.

Se a empresa não reter ou não recolher os 11% retidos sujeita-se ao disposto in fine do caput, isto é, emerge a prestação do desconto e do recolhimento (PCSS, art. 33, § 5º), obrigando-se ao montante. É como se tivesse empregado a seu serviço ou adquirido produto rural (PCSS, art. 30, I, a e III)

A obrigação é principal e original, não se trata de corresponsabilidade.

(MARTINEZ, Wladimir Novaes. Curso de Direito Previdenciário. 4 ed. São Paulo: LTr, 2011)

Portanto, vê-se que o caso não é de responsabilidade solidária, e sim de substituição tributária, sendo a Recorrente a única responsável pela retenção e recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as notas fiscais que instruíram o presente processo administrativo.

Nesta senda, verifica-se, também, que todos os julgados colacionados pela Recorrente, inclusive da Superior Tribunal de Justiça, remetem a fatos geradores anteriores à redação do art. 31 da Lei nº 8.212/91 à época da ocorrência dos fatos geradores. Inclusive, a Instrução Normativa nº. 100, de 14/07/1998, regulamentava a antiga redação do dispositivo em menção, razão pela qual os argumentos utilizados na peça recursal são desqualificados para a apreciação deste Conselho.

Quanto à responsabilidade tributária da empresa autuada, como substituto tributário, é reafirmada no art. 33, § 5º, da Lei nº. 8.212/91, *in verbis*:

Art. 33. (...)

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

Portanto, não prospera o argumento de impossibilidade de imposição de sanção ao tomador por ausência de previsão legal, eis que o dispositivo supra expressamente lhe atribui a responsabilidade, bem como afasta peremptoriamente a tentativa da empresa de remeter as exações sob análise à fiscalização da contabilidade da empresa prestadora. Isso porque, conforme claramente é explanado no artigo, a tomadora é diretamente responsável, mesmo diante de eventual omissão da empresa prestadora.

Tais considerações encontram arrimo na jurisprudência deste Conselho, conforme julgado, cuja ementa a seguir é transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL/FATURA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ÓRGÃOS PÚBLICOS.

É responsabilidade do órgão público contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, nas condições fixada s pelo art. 31 da Lei nº 8.212/91, promover a retenção de 11%

incidente sobre o valor bruto das respectivas notas fiscais/faturas e a recolher o montante retido, no prazo legal, em nome da empresa prestadora.

PARCELAMENTO. HIPÓTESE DE SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O parcelamento não se configura como hipótese de extinção do crédito tributário a ele associado, mas, tão somente, de suspensão de sua exigibilidade. Art. 151, VI, do Código Tributário Nacional.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO.

O instituto da retenção de que trata o art. 31 da lei nº 8.212/91, na redação dada pela lei nº 9.711/98, configura-se como hipótese legal de substituição tributária, na qual a empresa contratante assume o papel do responsável tributário pela arrecadação e recolhimento antecipados do tributo, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou que tenha arrecadado em desacordo com a lei.

RETENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. REQUISITOS.

Havendo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto o manual, para a execução dos serviços contratados, tais valores poderão ser deduzidos da base de cálculo desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, e comprovados mediante a apresentação de documentos fiscais de aquisição do material ou contrato de locação de equipamento.

Recurso Voluntário Negado.

(CARF. 2ª Seção de Julgamento. Processo nº. 35358.000770/2006-91. Acórdão nº. 2302-00.920. 3ª Câmara/2ª Turma. Sessão de 16 de março de 2011. Conselheiro Relator Arlindo da Costa e Silva)

Alega, também, a Recorrente que o art. 31, *caput*, da Lei nº. 8.212/91 não é considerado fato gerador, de modo que não há obrigação quanto ao seu recolhimento.

De fato, o referido dispositivo não cria fato gerador novo, nem tampouco é o fato gerador. Em verdade, o art. 31 traz nova sistemática de recolhimento da contribuição previdenciária, atribuindo ao tomador a total responsabilidade quanto aos valores incidentes sobre os serviços prestados, no caso, mediante cessão de mão-de-obra. É a hipótese de substituição tributária, acima tratada.

É o que aduz o Superior Tribunal de Justiça, quando da prolação do Acórdão contido no REsp nº. 1.036.375 – SP, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C, do CPC), *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. 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 TRIBUTÁRIA MATERIAL DA EXAÇÃO.

1. 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.

2. 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.

3. 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.

4. Precedentes: REsp 884.936/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/08/2008, DJe 20/08/2008; AgRg no Ag 906.813/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2007, DJe 23/10/2008; AgRg no Ag 965.911/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/04/2008, DJe 21/05/2008; EDcl no REsp 806.226/RJ, Rel. MIN. CARLOS FERNANDO MATHIAS (JUIZ CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/2008, DJe 26/03/2008; AgRg no Ag 795.758/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2007, DJ 09/08/2007.

5. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(STJ. REsp 1.036.375/SP. Ministro Relator Luiz Fux. Primeira Turma. Julgado em 11/03/2009)

O aludido julgado possui vinculação obrigatória às demais decisões a serem proferidas por este Conselho, em razão do previsto no art.62-A do Regimento Interno do CARF, *in verbis*.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros nos julgamentos dos recursos no âmbito do CARF.

Portanto, não sobejam dúvidas quanto à responsabilidade da empresa tomadora, ora Recorrente, de proceder com a retenção e recolhimento das contribuições presentemente tratadas.

DA MULTA APLICADA

No que se referem à multa aplicada, mister se faz tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora e juros de mora**, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (sem destaques no original)*

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade

Processo nº 18050.005143/2008-43
Acórdão n.º **2403-002.167**

S2-C4T3
Fl. 7

menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento**.

CONCLUSÃO

Do exposto, voto **pelo provimento parcial** do recurso para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto