



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.002306/2008-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2005-000.183 – 2ª Seção de Julgamento / 5ª Turma Extraordinária
Sessão de 31 de outubro de 2023
Recorrente INSTITUTO DE ORG RAC DO TRAB DO RIO DE JANEIRO IDORT RJ
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS SUJEITOS A RETENÇÃO. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO

A pessoa jurídica contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, empreitada de mão-de-obra e construção por empreitada parcial, deverá reter onze por cento sobre o valor da nota fiscal ou fatura de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa cedente.

ALEGAÇÕES E PROVAS. MOMENTO PROCESSUAL OPORTUNO. NÃO APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO. DEFINITIVIDADE.

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, DE 1972, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema.

REGIMENTO INTERNO DO CARF. § 3º ART. 57. APLICAÇÃO

Presentes na peça recursal os argumentos de defesa já explicitados por ocasião do oferecimento da manifestação de inconformidade ou impugnação, que foram claramente analisados pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso (relator), que lhe deu provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mario Hermes Soares Campos.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

(documento assinado digitalmente)

Mario Hermes Soares Campos – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Milton da Silva Risso, Mario Hermes Soares Campos, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

01 – Destaco parte do relatório da decisão recorrida que diz:

" Conforme esclarece o relatório fiscal de fls. 48/53:

Introdução

O presente relatório é parte integrante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito composta pela contribuição previdenciária decorrente da retenção de 11% sobre a mão-de-obra dos serviços de cessão de mão-de-obra e empreitada.

(...)

4. Fato Gerador

O fato gerador é a prestação de serviço remunerado pelos segurados empregados da empresa prestadora de serviço mediante cessão de mão de obra e empreitada, obtida nas notas fiscais de serviço. Trata-se de antecipação de contribuição previdenciária da prestadora do serviço que é retida e recolhida pela tomadora do serviço.

4.1 Do crédito tributário

O Crédito lançado contra a empresa acima identificada enquadra-se:

- Na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93).

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

(...)

4.2. Do serviço prestado.

Instrução Normativa INSS/DCN" 100, de 18 de dezembro de 2003

Dos Serviços Sujeitos à Retenção

Art. 154. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, os serviços de:

I - limpeza, conservação ou zeladoria, que se constituam em varrição, lavagem, enceramento, desinfecção, desentupimento, dedetização ou em outros serviços destinados a manter a higiene, o asseio ou a conservação de praias, jardins, rodovias, monumentos, edificações, instalações, dependências, logradouros, vias públicas, pátios ou de áreas de uso comum;

Art. 155. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, os serviços de:

XIV - manutenção de instalações, de máquinas ou de equipamentos, quando indispensáveis ao seu funcionamento regular e permanente e desde que mantida equipe à disposição da contratante;

2. A Auditoria juntou aos autos cópia da nota fiscal referente ao serviço prestado (fls. 54), guia de recolhimento do valor retido (fls. 55) e o contrato celebrado entre a tomadora e a prestadora (fls. 56/60).

4.3 Da base de cálculo

A empresa Nomarco Engenharia Ltda, CNPJ 32.327.645/0001-20, prestou serviço de manutenção nos sistemas elétricos e hidráulicos, limpeza e pintura ao IDORT. No contrato apresentado consta o fornecimento de material por conta da contratada, sem discriminação de valores. Na nota fiscal de número 305 apresentada não consta discriminado o valor de material e de mão de obra, assim, a base de cálculo correta para a retenção é o valor total da nota fiscal, conforme o artigo 151 da INSRP 03 abaixo transcrito:."

02 - O contribuinte apresentou impugnação no qual teve o acórdão da DRJ assim ementado e que julgou a sua defesa:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004

Retenção de 11%. Redução da Base de Cálculo. Destaque em Nota. Necessidade. Instrução Normativa. Fato Gerador. Vigência.

1. Para que haja redução na base de cálculo da retenção, é imprescindível o destaque em nota fiscal dos valores referentes a material e equipamentos.

2. A aplicação das instruções normativas no tempo deverá obedecer o período de suas respectivas vigências, todavia não há qualquer prejuízo ou cerceamento de defesa quando, preservada a fundamentação legal, a auditoria cita outras instruções não vigentes ao tempo do fato gerador, especialmente quando estas mantêm o entendimento sobre a matéria em análise.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

03 - O contribuinte foi intimado e apresentou recurso. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator,

04 – O recurso do contribuinte é tempestivo e portanto passo a sua análise.

05 – Destaco parte do relatório da decisão recorrida que diz:

Conforme esclarece o relatório fiscal de fls. 48/53:

Introdução

O presente relatório é parte integrante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito composta pela contribuição previdenciária decorrente da retenção de 11% sobre a mão-de-obra dos serviços de cessão de mão-de-obra e empreitada.

(...)

4. Fato Gerador

O fato gerador é a prestação de serviço remunerado pelos segurados empregados da empresa prestadora de serviço mediante cessão de mão de obra e empreitada, obtida nas notas fiscais de serviço. Trata-se de antecipação de contribuição previdenciária da prestadora do serviço que é retida e recolhida pela tomadora do serviço.

4.1 Do crédito tributário

O Crédito lançado contra a empresa acima identificada enquadra-se:

- Na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93).

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

(...)

4.2. Do serviço prestado.

Instrução Normativa INSS/DCN" 100, de 18 de dezembro de 2003

Dos Serviços Sujeitos à Retenção

Art. 154. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, os serviços de:

I - limpeza, conservação ou zeladoria, que se constituam em varrição, lavagem, enceramento, desinfecção, desentupimento, dedetização ou em outros serviços destinados a manter a higiene, o asseio ou a conservação de praias, jardins, rodovias, monumentos, edificações, instalações, dependências, logradouros, vias públicas, pátios ou de áreas de uso comum;

Art. 155. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, os serviços de:

XIV - manutenção de instalações, de máquinas ou de equipamentos, quando indispensáveis ao seu funcionamento regular e permanente e desde que mantida equipe à disposição da contratante;

2. A Auditoria juntou aos autos cópia da nota fiscal referente ao serviço prestado (fls. 54), guia de recolhimento do valor retido (fls. 55) e o contrato celebrado entre a tomadora e a prestadora (fls. 56/60).

4.3 Da base de cálculo

A empresa Nomarco Engenharia Ltda, CNPJ 32.327.645/0001-20, prestou serviço de manutenção nos sistemas elétricos e hidráulicos, limpeza e pintura ao IDORT. No contrato apresentado consta o fornecimento de material por conta da contratada, sem discriminação de valores. Na nota fiscal de número 305 apresentada não consta discriminado o valor de material e de mão de obra, assim, a base de cálculo correta para a retenção é o valor total da nota fiscal, conforme o artigo 151 da INSRP 03 abaixo transcrito:

06 – Quanto a esse assunto, verificando o acórdão recorrido com ambas as posições do voto vencido e vencedor, apesar de entender na forma do voto vencido no que tange da desnecessidade de indicação do valor dos materiais na nota fiscal quando já indicados em contratos no percentual de 50% (cinquenta por cento). A fundamentação que sagrou-se vencedora foi no sentido da necessidade de haver a informação tanto contratualmente dos valores quanto em nota fiscal para haver a retenção.

Tipo	Número	data emissão	valor da nota	Retenção 11%	GPS	Diferença
NF	305	19/10/2004	19.850,00	2.183,50	1.091,75	1.091,75

07 – A NF e GPS se encontra às e-fls. 62/63 e o contrato de prestação de serviço às e-fls. 64/68 dos autos.

08 – Contudo meu posicionamento vem a um passo antes, no sentido de se averiguar se no caso concreto é aplicável a regra de retenção e se for considerada a necessidade aí sim verificar a forma constante das INs indicadas.

09 – Vejo que no auto de infração de e-fls. 9 o fundamento da autuação é o art. 31 da Lei 8.212/91 com a respectiva rubrica como regra da responsabilidade tributária.

Fundamentos Legais das Rubricas

226 - RETENCAO PELA TOMADORA DE SERVICOS MEDIANTE CESSAO DE MAO-DE-OBRA OU EMPREITADA

226.01 - Competências : 10/2004

Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 31, parágrafos 1. e 2., (com as alterações da MP n. 1.663-15, de 23.10.98, convertida na Lei n. 9.711, de 21.11.98); Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 219, parágrafos 1., 2., 3., 4. e 7..

10 – Contudo no relatório fiscal a fiscalização utiliza-se como regra a do art. 30 da Lei 8.212/91, ou seja, a solidariedade:

4.1 Do crédito tributário

O Crédito lançado contra a empresa acima identificada enquadra-se:

- Na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991:

"Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

"

1º - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem: (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)"

11 – Essa matéria não foi questionada em impugnação e sequer debatida na decisão recorrida, entendendo esse relator que no caso o auto de infração tem por fundamento apenas as hipóteses do art. 31 da Lei 8.212/91 (Art. 128 do CTN - responsabilidade tributária) e não o art. 30 (art. 124, I do CTN - solidariedade).

12 – Apenas para explicar é que se foi utilizado a responsabilidade do art. 30, VI da Lei 8.212/91 como fundamento do lançamento, deveria ser incluída nos autos a prestadora Nomarco Engenharia Ltda., inclusive havendo a necessidade de comprovação por parte da Fiscalização de elementos mínimos de auditoria nela para certificar-se houve o recolhimento da diferença do valor de retenção (fato que não houve) cobrado nos autos, sob pena de nulidade por vício material da autuação.

13 – Ao menos no Auto de infração formalizado encontra-se apenas o art. 31 da Lei 8.212/91. Entendo sobre a impossibilidade de lançamento em duplicidade do art. 30 e 31 da Lei 8.212/91. Se houvesse a aplicação do art. 30 da Lei 8.212/91 (solidariedade) ela estaria restrito a situações de outros tomadores de serviços mas nunca ao prestador, pois a responsabilidade tributária do art. 31 da Lei 8.212/91 já exclui a responsabilidade do contribuinte, sendo incompatíveis na minha visão a utilização de ambos relacionados a questão da prestação de serviço.

14 – Após essas considerações o que me leva a crer é o debate sobre apenas a aplicação da responsabilidade tributária pelo art. 31 da Lei 8.212/91 (art. 128 do CTN)

15 - Cabe informar que no caso, houve a retenção, contudo, apenas sobre o valor de 50% do valor da nota fiscal em vista da informação em contrato para efetuar a retenção de 11% apenas sobre o valor da metade da Nota Fiscal. Pelo que verifiquei a autuação está se dando apenas sobre a diferença de uma parcela.

16 – No caso entendo que não cabe a retenção do art. 31 da Lei 8.212/91 pois a descrição do serviço ocorrido e indicado no contrato de e-fls. 64/68 não se trata de cessão de mão de obra.

17 – Vejamos o entendimento do E. STJ nos autos do RESP 1.740.706/RJ, relator Ministro Francisco Falcão da 1ª Turma, diz o seguinte no início de seu voto: **“ O Superior**

Tribunal de Justiça possui entendimento segundo o qual a submissão dos empregados da empresa prestadora de serviços ao poder de comando da empresa contratante (tomadora de serviços) é um requisito necessário à caracterização da cessão de mão-de-obra.”. Segue assim ementado:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. NECESSIDADE DE SUBORDINAÇÃO DOS EMPREGADOS DA EMPRESA PRESTADORA À EMPRESA TOMADORA. I - Na origem, trata-se de ação anulatória de crédito tributário por meio da qual a Recorrente, tomadora de mão de obra, pretende desconstituir autuações realizadas pelo INSS em seu desfavor em virtude do inadimplemento de contribuições previdenciárias.

II - A submissão dos empregados da empresa prestadora de serviços ao poder de comando da empresa contratante (tomadora de serviços) é requisito necessário à caracterização da cessão de mão-de-obra e, portanto, imprescindível para responsabilização solidária, à luz do art. 31 da Lei 8.212/91. Precedentes: REsp 499.955/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 14/6/2004 e REsp 488.027/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 14/6/2004.

III - As instâncias ordinárias realizaram, tão somente, a análise jurídica da expressão "colocação à disposição do contratante" constante da redação do art. 31 da Lei 8.212/91, sem, contudo, adentrar ao mérito da existência da efetiva submissão dos empregados da empresa prestadora de serviços ao poder de comando da empresa contratante no caso concreto. Por tal motivo, faz-se necessária a devolução dos autos à origem para a apreciação de matéria fática imprescindível para eventual responsabilização solidária, o que foge à estreita competência deste STJ.

IV - Recurso especial provido.

(REsp n. 1.740.706/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 9/4/2019, DJe de 12/4/2019.) grifei

18 - Vejamos também o entendimento vazado no RESP nº 488.027/SC de relatoria do saudoso Min. Teori Zavascki da 2ª Turma do E. STJ, provando que a 1ª Seção do E. STJ entende que nos casos de responsabilidade por cessão de mão de obra necessário ser avaliado se no contrato existe prova de eventual poder de comando dos empregados da contratada (empresa substituída) com os tomadores (substituídos):

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS (LEI 9.711/88). EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. NATUREZA DAS ATIVIDADES. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA NÃO CARACTERIZADA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A ausência de debate, na instância recorrida, dos dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai a incidência da Súmula 282 do STF.

2. Para efeitos do art. 31 da Lei 8.212/91, considera-se cessão de mão-de-obra a colocação de empregados à disposição do contratante (submetidos ao poder de comando desse), para execução das atividades no estabelecimento do tomador de serviços ou de terceiros.

3. Não há, assim, cessão de mão-de-obra ao Município na atividade de limpeza e coleta de lixo em via pública, realizada pela própria empresa contratada, que, inclusive, fornece os equipamentos para tanto necessários.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.

(REsp n. 488.027/SC, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 1/6/2004, DJ de 14/6/2004, p. 163.) Grifei

19 – Da mesma forma precedente da C. 2ª Turma do E. CARF no Ac. 9202-004.404 j. 25/08/2016 de relatoria da I. Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em caso em que foi desprovido por unanimidade o recurso especial da União. Apesar de tratar de contrato administrativo, o cerne da questão, caracterização de mão de obra, foi afastada pelos mesmos fundamentos do E. STJ:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2009, 2010

CONHECIMENTO. VALORAÇÃO DE PROVAS SUPOSTAMENTE DECORRENTES DA MESMA SITUAÇÃO FÁTICA.

Em se tratando do acórdão recorrido e do(s) paradigmas de mesma situação fática com caracterizada identidade probatória, é de se conhecer do feito, sob pena de se possibilitar a manutenção de decisões definitivas conflitantes em sede administrativa diante de idêntico suporte fático-probatório.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. AUSÊNCIA DE PROVAS. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO DE TRANSPORTE COLETIVO DE PASSAGEIROS. RETENÇÃO.

Nos contratos administrativos de concessão de serviço público de transporte coletivo de passageiros o particular executa em seu nome, por sua conta e risco, o serviço delegado. Assim, inexistindo provas de que a Administração Pública exercia qualquer interferência direta nos serviços desempenhados pelos trabalhadores contratados, descaracterizado está o conceito de cessão de mão-de-obra para fins de aplicação da retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91.

Recurso Especial do Procurador Negado

Ac. 9202-004.404 j. 25/08/2016

Rela. Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

20 – Pela análise dos julgados, entendo que mesmo que haja na lei previsão de determinado serviço ser considerado como de cessão de mão de obra, a *ratio essendi* do art. 31 § 3º da Lei 8.212/91 é a necessidade de ser comprovada nos autos do termo “colocação à disposição do contratante”, pois não há presunção legal nesses casos.

21 – Da mesma forma as explicações do I. Conselheiro João Victor Aldinucci no Ac. 2402-006.655 j. 03/10/2018:

“Na cessão de mão de obra, a contratante é quem passa a dirigir as atividades dos trabalhadores, e não a empresa contratada. Seria necessário, no entender deste relator, uma demonstração mais detalhada da subsunção do conceito do fato ao conceito da norma do art. 31, para concluir-se pela presença da cessão de mão de obra de que trata a lei previdenciária.

Seria igualmente necessário que o agente fiscal fizesse o enquadramento legal num dos itens da lista de serviços constante do Regulamento.

Caso contrário, qualquer contrato de prestação de serviços poderia ser compreendido como contrato com cessão de mão de obra, o que não é o objetivo da lei. Na dicção

legal, a empresa contratada tem que ceder seus trabalhadores à empresa contratante (obrigação à retenção das contribuições), hipótese que se diferencia da prestação de serviços pela empresa contratada, onde reside a necessidade de demonstração minimamente pormenorizada e do devido enquadramento legal na lei previdenciária, sob pena de banalização do instituto.”

22 – Pois bem, feitas essas considerações, não vejo pela análise do contrato de e-fls. 64/68 considerar a existência de cessão de mão de obra no sentido de submissão ou comando e à disposição dos empregados da contratada à contratante, vejamos o que consta do contrato:

Atendendo a solicitação de V. Sa. Estamos apresentando nossa proposta de empreitada global, com mão de obra especializada, visando à reforma que se faz necessária para equacionar no imóvel supracitado e toda a área envolvida as instalações necessárias para funcionamento. Levamos em consideração para esse orçamento, a vistoria realizada no local e informações prestadas pela V. Sa. na ocasião.

SERVIÇOS PREVISTOS

- Recuperar todos os telhados das etapas abaixo determinadas. Eliminando os vazamentos existentes, trocando telhas e impermeabilizando calhas e lajes como no imóvel da terceira etapa.
- Colocação de portas com fornecimento de ferragens, e novas portas onde não houver.
- Retirada de divisórias com reaproveitamento.
- Demolição de divisórias de madeira.
- Recuperação de rebaixo em gesso.
- Instalações elétricas com fornecimento de calhas e lâmpadas novas 2 x 40 Watt, montagem e repintura nas existentes. Reposicionamento de tomadas, eliminação de gambiarras e montagens paralelas. (aproximadamente 50 luminárias serão montadas e/ou revisadas)
- Instalações de banheiros completos com previsão de banho quente, duchas higiênicas, lavatórios e Box.
- Bancadas de lavatório para todos os wc. (exceto na etapa 1 onde teremos uma bancada dupla).
- Impermeabilização dos pisos molhados.
- Pintura própria para azulejos nos wc que forem motivos de reforma.
- Pintura acrílica em todos os cômodos.
- Pintura acrílica com 1m de altura na cor cinza como uma barra higiênica no hall coberto.
- Pintura das telhas calhas nesse hall coberto.
- Instalações de ar condicionadas em todos os locais previstas. (Fornecimento do equipamento pelo contratante).
- Pintura externa com tinta acrílica na cor a ser especificada.
- Limpeza e proteção de todos os pisos em pedra ardósia com aplicação de resina própria.

CONFIRMAR ORIGINAL

23 – Por esse simples parágrafo consigo perceber que foge o contrato ao escopo de caracterização de mão de obra, uma por ser aparentemente uma reforma e outra que o prestador revela que a mão de obra é especializada. Então pergunto: é razoável considerarmos que pedreiros, eletricitas, encanadores, marceneiros, pintores sofram algum tipo de comando na sua prestação de serviços do tomador? Entendo que não, basta vermos pela própria razão social do contribuinte: “Instituto de Organização Racional do Trabalho” apenas nisso entendo que não precisaríamos descer a tanto e vermos o estatuto (fls. 14/32) mas vamos lá segue as atividades do contribuinte:

Art.2º - No desempenho de suas finalidades, compete ao IDORT-RJ:

- I - atuar como agente de apoio a programas de modernização administrativa e tecnológica, em especial pela capacitação de recursos humanos, objetivando a melhoria da qualidade dos serviços das organizações, à elevação de seus valores culturais e à eliminação dos desperdícios;
- II - promover o uso e a disseminação dos recursos de informática como instrumento para agilizar os processos decisórios e racionalizar os métodos de execução;
- III - atuar em setores específicos de modo a suprir o país, como mediador entre a iniciativa privada e o governo, de capacidade profissional, em áreas estratégicas para o desenvolvimento nacional e para a valorização do trabalho;
- IV - promover estudos e pesquisas pertinentes a seu campo de atuação no domínio das atividades públicas ou privadas;
- V - promover a formação, a especialização e o aperfeiçoamento de pessoal para a administração pública e privada;
- VI - incumbir-se do planejamento e da organização de serviços ou empreendimentos, tomando o encargo de executá-los, ou prestar-lhes a assistência técnica necessária;
- VII - incumbir-se de planejamentos tributário, financeiro, orçamentário e contábil, inclusive identificando economias fiscais;
- VIII - atuar na área da certificação digital como instrumento de modernização administrativa, inserindo-se, inclusive, na Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasil;
- IX - concorrer para melhor compreensão dos problemas nacionais, propiciando o seu estudo e debate;
- X - promover programas educativos e de assistência técnica, visando a melhoria das condições da segurança, da higiene e da medicina do trabalho, inclusive por meio da realização de perícias visando caracterizar níveis de insalubridade e periculosidade;
- XI - estabelecer vínculos institucionais, por filiação, intercâmbio,

24 – Não consigo imaginar pela experiência comum e até mesmo própria desse relator em ambas atividades (tomador e prestador) da possibilidade de existência de comando pelos associados de tal instituto no trabalho especializado e técnico dos empregados do prestador. Um a maioria são de serviços intelectuais (tomador) e o outro de serviços técnicos de construção civil (prestador):

25 – Um exemplo que entenderia pela caracterização de cessão de mão de obra, seria nos casos de prestação de serviços de limpeza, copeiragem, conservação, higienização, jardinagem, dentre esses que tratam de serviços comuns, em que a pessoa utiliza de forma contundente e dinâmica o trabalho pessoal de cada empregado do prestador exigindo de certa forma um comando.

26 – Agora, utilizando de um exemplo prático do próprio processo que se encontra em um dos serviços do instituto de planejamento tributário, portanto há a existência de associados que tratam de planejamento tributário, (advogados, contadores) um trabalho próximo da realidade de nós conselheiros (tanto contribuintes como fazendários), pergunto: de que modo agiríamos em efetuar um comando a um eletricista ou pedreiro do prestador? Iríamos “ensiná-los” em como ligar um circuito elétrico, em paralelo ou de formatação simples ou intermediária? Um comando a um pedreiro: ensiná-lo em como assentar pisos, tijolos, janelas, portas, subir paredes e como alinhá-las e como fazer a medição de um quarto para a quantidade de concreto ou massa para pisos e paredes? Tenho certeza que se tratam de serviços técnicos tanto quanto os dos associados do instituto, não sendo razoável considerarmos a existência de submissão, comando ou direcionamento.

27 - Portanto, diante das razões proferidas no voto acima dou provimento ao recurso.

Voto Vencedor

Conselheiro Mario Hermes Soares Campos – Redator designado.

Peço *vênia* ao i. Relator para apresentar respeitosa divergência, posto que vislumbro evidências que me inclinam a entendimento pela negativa de provimento ao Recurso da contribuinte.

Entendeu o e.Relator pelo provimento do recurso voluntário, sob fundamento de inexistência de cessão de mão de obra não se caracterizando assim circunstância ensejadora de retenção da contribuição previdenciária.

Ocorre que em nenhum momento em que se manifestou nos autos a autuada apresentou linha de defesa no sentido de se afastar a necessidade de retenção da contribuição previdenciária. Fato este expressamente apontado pela autoridade julgadora de piso, conforme o seguinte parágrafo do Voto Vencedor:

2. Inicialmente, há de se ressaltar que a própria empresa reconhece que o serviço prestado deve estar sujeito à retenção previdenciária, tanto que tal retenção fora espontaneamente feita sobre as notas fiscais, apesar de em percentual distinto do entendido cabível pela auditoria. Destarte, por ser fato incontroverso, acreditamos desnecessário argumentar sobre a necessidade de se promover a retenção, atendo-nos à controvérsia que tangencia o percentual a ser aplicado sobre as notas fiscais e sua normatização, o que será objeto da explanação que se segue.

Também é fato que, em várias passagens da peça recursal, ora sob análise, a contribuinte reconhece a necessidade de retenção previdenciária relativamente aos serviços prestados que ensejaram a presente autuação, não apresentando qualquer contestação quanto a tal obrigação. Nesse sentido os seguintes excertos do recurso (e.fls. 134/142):

(...)

DOS FUNDAMENTOS

O Recorrente sempre foi cumpridor de suas obrigações, realizando o recolhimento das importâncias devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social, de acordo com o disposto na legislação vigente, e sobre todos os valores de natureza remuneratória, conforme pode ser comprovado pela análise dos documentos acostados aos autos.

O Auditor Fiscal informa que não foi verificado o correto recolhimento da contribuição previdenciária decorrente da retenção de 11% sobre a mão-de-obra dos serviços de cessão de mão-de-obra e empreitada. Ocorre que todos os recolhimentos foram realizados regularmente, não havendo que se falem existência de débitos junto ao Órgão do INSS.

Preceitua o artigo 99, da Instrução Normativa INSS/DC 100, de 18 de dezembro de 2003 que "A empresa é responsável: (...) VI - pela **retenção de onze por cento** sobre o

valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de **prestação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada...**"

Mister ressaltar que no contrato de prestação de serviços, celebrado entre o Recorrente e a empresa Nomarco Engenharia consta o fornecimento de material por conta da contratada, podendo ser observado que, nas notas fiscais 50% (cinquenta por cento) do valor especificado diz respeito a valor de mão-de-obra e os outros 50% (cinquenta por cento) diz respeito a valor de material.

Portanto, correto o recolhimento realizado pelo Recorrente. Vejamos:

- valor da nota fiscal = R\$ 19.850,00 (dezenove mil, oitocentos e cinquenta reais), sendo o valor de R\$ 9.925,00 (nove mil, novecentos e vinte e cinco reais) correspondente a mão-de-obra. O Recorrente procedeu a retenção, de acordo com dispositivo legal, da importância de R\$ 1.091,75 (um mil e noventa e um reais e setenta e cinco centavos) correspondente a retenção de 11% da contribuição previdenciária, pois, a mesma não incide sobre o valor decorrente de fornecimento de material

Corroborando com o argumento de regularidade, uma simples conferência contábil evidencia o cumprimento do Recorrente de suas obrigações.

(...)

Ademais, não se justifica a imposição de multa uma vez que as obrigações principais e acessórias foram cumpridas, não sendo gerado qualquer dano e/ou prejuízo ao Instituto, ora Impugnado, e às suas finalidades sociais. Ressalta-se que o recolhimento previdenciário foi realizado tomando-se por base a prestação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra.

Ao tratar da questão atinente à obrigatoriedade de retenção da autuada, assim fundamentou a autoridade julgadora de piso sua decisão pela manutenção da autuação, conforme o Voto Vencedor:

Voto Vencedor

1.Não obstante respeitarmos o posicionamento contido no voto acima descrito, acreditamos que outra interpretação deve ser dada aos dispositivos citados, em especial, os §§ 7º e 8º do Art. 219 do Decreto 3.048/99 e os arts. 158 e 159 da IN 100/03.

2.Inicialmente, há de se ressaltar que a própria empresa reconhece que o serviço prestado deve estar sujeito à retenção previdenciária, tanto que tal retenção fora espontaneamente feita sobre as notas fiscais, apesar de em percentual distinto do entendido cabível pela auditoria. Destarte, por ser fato incontroverso, acreditamos desnecessário argumentar sobre a necessidade de se promover a retenção, atendo-nos à controvérsia que tangencia o percentual a ser aplicado sobre as notas fiscais e sua normatização, o que será objeto da explanação que se segue.

3.Entendemos que, para melhor compreensão da matéria, a leitura dos §§ 7º e 8º do Art. 219 do Decreto 3.048/99 e os arts. 158 e 159 da IN 100/03 deve ser feita de forma sistemática, e não isoladamente, pois, em nossa análise, não há qualquer elemento que permita excluir o art. 158 quando se está aplicando o art. 159. Para facilitar, transcrevemos os citados dispositivos novamente:

(...)

4.O art. 158 nos determina que, mesmo estando tudo previsto em contrato, ainda assim, há a necessidade de se destacar na nota fiscal para que se possa obter a redução da base de cálculo de retenção. Assim, se nem mesmo com toda a previsão contratual, é dispensável o destaque em nota, parece-nos pouco razoável que, diante de um contrato

que não discrimine expressamente os materiais utilizados, seja possível dispensar o contribuinte da previsão estabelecida pelo art. 158, ou seja, o destaque em nota.

5.O art. 159 vem para colocar um limite nos casos em que não se discrimina expressamente os materiais/equipamentos e a mão de obra. Nesses casos, quando o contrato apenas faz menção ou dá a entender que é necessária a utilização dos materiais/equipamentos, a redução na base de cálculo da retenção pode atingir, no máximo, o percentual de 50%.

6.O art. 159 não exclui o 158, antes disso, ele compõe um todo normativo incindível, donde concluímos que:

6.1.Quando o contrato especifica e observa os ditames previstos nos §§ do art. 158, não há limite de valor para que se reduza a base de retenção, todavia, há necessidade do destaque em nota.

6.2.Quando o material ou equipamento estiver previsto em contrato, mas sem discriminação de valores, além do ditame previsto pelo art. 158 (destaque em nota), há de se observar um limite mínimo para mão de obra (50%), o que se coaduna com o intuito de prevenir fraudes.

7.Observe-se que o art. 159 fala em "no mínimo" e não "igual a". Assim, a aferição para as bases no caso do item 6.2 é bifronte: contrato + nota fiscal, onde, em ambos não se pode ultrapassar o limite de 50%.

8.Como destacamos, não somente o art. 159 não exclui o art. 158, como também não se afigura razoável uma queda do controle para os casos onde mais ele é necessário (quando o contrato não especifica totalmente os materiais e equipamentos).

9.No caso concreto que ora se analisa, numa das notas houve o destaque (o que fez o auditor considerar preenchidos os requisitos dos arts. 158 e 159), todavia, em outra não houve o destaque, descumprindo-se o requisito do art. 158 e levando a incidência sobre o total. É mister ressaltar que, na espécie, respeitou-se o art. 159, pois o mínimo (50%) foi aplicado na soma das notas - se não foi exatamente 50%, não há qualquer problema, visto que não há qualquer impecílio para que o percentual de mão de obra seja maior do que o de materiais e equipamentos.

10. Outrossim, por descumprimento do requisito estabelecido no art. 158, não haveria como afirmar que, em relação a nota fiscal sem o devido destaque, deve-se manter o percentual de 50%.

11. Os §§ 7º e 8º do Art. 219 do Decreto 3.048/99 vem apenas reforçar a ideia da contextualização e necessidade de se respeitar as normas de forma conjunta:

(...)

12.Da mesma forma que na IN 100/03, o decreto também solicita análise integrada, ou seja, a obrigação constante do § 7º é sempre exigida. Sem destaque na nota fiscal, não há como se cogitar em exclusão de valores da base de retenção. Já o § 8º remete ao INSS a obrigação de disciplinar o limite mínimo do valor de serviço, quando o contrato não prevê valores expressos para materiais ou equipamentos.

13.No Decreto, a norma é ainda mais proeminente no entendimento que esposamos, pois expressamente determina "na hipótese do parágrafo anterior". A remissão do texto regulamentar nos dá a prova cabal da incindibilidade da norma. A leitura é conjunta, sem possibilidade de separação do § 8º como se o mesmo fosse isolado a regular uma situação estanque. Quando presente a casuística do § 8º, não se pode olvidar a obrigação do § 7º, até porque, o próprio § 8º expressa o desejo de que conste os valores em nota, quando propala "... limite mínimo do valor do serviço contido no total da nota fiscal,

fatura ou recibo". Da mesma forma, quando presente a situação do art. 159 da IN 100/03, não se pode olvidar o art. 158.

14. Em suma, para que haja a redução da base da retenção, o destaque na nota fiscal é imprescindível em qualquer caso (seja nos moldes do § 7º ou do § 8º do Art. 219 do Decreto 3.048/99, bem como nos moldes do art. 158 ou 159 da IN 100/03). Já a aplicação ou não do limite para a redução é que se faz caso se esteja diante da situação prevista no art. 158 ou do art. 159.

(...)

18. Há de se observar que a fundamentação legal e regulamentar é a mesma em todo o período e consta informada em relatório próprio (fls. 7 e 8) do lançamento efetuado, ou seja, não há qualquer problema de fundamentação para o presente lançamento. O que ocorre é que o auditor fiscal trouxe, em seu relatório, o intercâmbio de duas instruções que conferem o mesmo tratamento à matéria, sem que haja qualquer prejuízo ou cerceamento de defesa, mas, antes disso, até reforça o entendimento correto a cerca do tema.

19. Por todo o exposto, propomos julgar a impugnação IMPROCEDENTE, mantendo o crédito tributário apurado.

Conforme esclarecido no excerto acima do Voto Vencedor, a fundamentação legal e regulamentar do presente lançamento é a mesma em todo o período e consta informada no corpo do Auto de Infração (AI) e em relatório próprio, que é parte integrante do próprio auto. Destaco ainda, o fato de que há expressa indicação do art. 219 do Regulamento da Previdência Social – (Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999), além do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, nos “Fundamentos Legais das Rubricas” do próprio AI.

Pelo exposto, em que pese o bem fundamentado voto do i. Relator, tenho que se encontram devidamente demonstrados e fundamentados no Relatório Fiscal da Infração, elaborado pela autoridade fiscal lançadora, os fatos ensejadores do lançamento.

Considerando que não houve contestação da contribuinte quanto à necessidade de retenção da contribuição previdenciária relativamente ao contrato objeto do presente lançamento, tratando-se, portanto, de fato incontroverso e não componente da fase litigiosa, adoto as razões de decidir do Voto Vencedor acima reproduzidas, que apontam pela regularidade do lançamento, baseado no disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF.

Nesses termos, voto por negar provimento ao Recurso da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Mario Hermes Soares Campos