



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

**Processo n°** 19311.720392/2011-11  
**Recurso n°** 999.999 De Ofício  
**Acórdão n°** 2301-003.993 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de abril de 2014  
**Matéria** RETENÇÃO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MUNICÍPIO DE SÃO PAULO - SECRETARIA MUNICIPAL DE TRANSPORTES

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

RETENÇÃO 11% - CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA -. NÃO CONFIGURADA

Para que sejam apuradas contribuições com base no art. 31, da Lei 8.212/91, é necessária que a cessão de mão-de-obra fique devidamente configurada no relatório fiscal, parte integrante do AI, em observância ao disposto no art. 37, da Lei 8.212/91

A falta da exposição clara e precisa dos fatos geradores da obrigação previdenciária dificulta o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do voto do(a) Relator(a).

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antonio De Souza Correa, Mauro Jose Silva, Bernadete de Oliveira Barros, Manoel Coelho Arruda Junior, Adriano Gonzales Silvério.

## Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra o sujeito passivo acima identificado, referente a contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à retenção de 11% incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pelo prestador de serviços.

Conforme Relatório Fiscal, a autuada foi contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra e deixou de reter e recolher, em época própria, as contribuições incidentes sobre o valor bruto dos serviços, em desacordo com o que estabelece o art. 31 da Lei 8.212/91.

Segundo a fiscalização, a autuada, na condição de tomadora dos serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, fica diretamente responsável pela retenção de 11% sobre o valor da prestação de serviços de transporte coletivo público de passageiros do subsistema estrutural da ÁREA 2, no município de São Paulo, prestado pela empresa SAMBAÍBA TRANSPORTES URBANOS LTDA.

A autoridade lançadora traz o histórico da legislação municipal que trata do transporte público da cidade de São Paulo para tentar demonstrar que as empresas que prestaram os serviços deixaram de ser permissionárias, passando a efetiva condição de contratadas, com a remuneração fixada em função do custo do serviço prestado, considerando a frota de veículos, equipamentos, mão-de-obra e instalações alocados à disposição do sistema.

Informa que a operadora deixa de ser remunerada diretamente pela apropriação da tarifa paga pelo usuário, sendo que a arrecadação tarifária centralizada pela contratante é a principal fonte de recursos para o pagamento das empresas contratadas, modelo estabelecido por lei e que ficou conhecido como “municipalização do sistema de transporte”.

Esclarece que os contratados têm obrigação de colocar permanentemente à disposição do usuário os serviços especificados pela contratante, nos horários, percursos e demais critérios operacionais, conforme cláusulas contratuais “Das Obrigações da Contratada”, e que a tomadora do serviço determina estritamente todas as condições para sua adequada execução, especificando o percurso e os horários dos ônibus, bem como a quantidade e a qualidade dos recursos (materiais e humanos) a serem disponibilizados pela cedente.

A seguir, discorre sobre contratos e como o serviço era prestado, trazendo a legislação correlata sobre a matéria e reafirma o entendimento de que incide retenção de 11% sobre os serviços de operação de transportes de passageiros, pois prestados mediante cessão de mão-de-obra, nos termos da Lei 8.212/1991.

Conclui que, em que pese as concessionárias prestadoras de serviços de transporte coletivo urbano de passageiros na cidade de São Paulo terem deixado de destacar os valores das retenções, a Secretaria Municipal de Transportes, contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra é a responsável pelo recolhimento das importâncias que deixou de reter, por expressa determinação legal.

Defende ainda que o lançamento deva ser feito em face da tomadora do serviço, com fundamento no art. 31, *caput* e § 1º e art. 33, § 5º da Lei 8.212/91, ficando a prestadora de serviços solidariamente responsável pelo débito, nos termos dos arts. 124, I e II e

128 do CTN, bem como art. 71 da Lei 8.666/93, pois entende que a prestadora continua responsável por recolher as contribuições nas hipóteses em que não houve a retenção pelo tomador, nem o destaque na nota, uma vez que a lei não excluiu a responsabilidade do contribuinte nesses casos em que não há retenção pelo tomador, nem destaque na nota, permanecendo ambos (tomador e prestador) responsáveis pelo recolhimento das contribuições devidas, também com fulcro no artigo 128 do CTN.

A autoridade lançadora esclarece, ainda, que foi feito um comparativo entre as multas vigentes antes e depois da MP 449/2008, e aplicada a mais benéfica ao contribuinte para os fatos geradores anteriores a 04/12/2008, conforme o princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, inciso II, “c”, do CTN, ou seja, aplicou-se a multa de mora prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91, nas competências de 02/2007 a 11/2008, haja vista ter se demonstrado mais benéfica ao contribuinte, e a multa de 75% da legislação vigente na competência 12/2008.

O Município de São Paulo apresentou defesa, alegando, em apertada síntese, que não há notícia de que a auditoria tenha averiguado se as concessionárias recolheram ou não as contribuições cuja ausência de retenção é objeto do auto de infração impugnado.

No mérito, defende que a prestação de serviço relacionada com o transporte coletivo efetivado pelas concessionárias não é cessão de mão-de-obra e, por isso, ausente a ocorrência do fato gerador relativo ao tributo cobrado no AI em tela.

A empresa SAMBAÍBA TRANSPORTES URBANOS LTDA que, no entendimento da fiscalização, é responsável solidária pelo débito, também apresentou defesa, alegando, preliminarmente, nulidade do AI por utilizar a IN 971/2009 para fatos apurados entre 01/2006 a 12/2008, ou seja, retroagiu a norma tributária sem a demonstração de que tal fato tenha se dado de forma benéfica ao contribuinte.

Assevera, ainda, que se o procedimento fiscal tivesse executado uma verificação a respeito da situação previdenciária do contribuinte, constataria que suas obrigações estão sendo rigorosamente cumpridas, e anexa documentos que, segundo entende, comprovam suas alegações.

Requer que o julgamento seja convertido em diligência e, no caso da manutenção do débito, que seja reconhecido desde logo o direito do impugnante à restituição dos valores recolhidos a título de contribuições previdenciárias no período em questão.

No mérito, tenta demonstrar a inexistência de cessão de mão de obra a justificar a retenção de 11% nos serviços prestados pela impugnante na qualidade de concessionária de serviço público de transporte de passageiros.

Reitera que houve cobrança em duplicidade de contribuições previdenciárias, uma vez que os tributos incidentes sobre os fatos geradores ocorridos no período já se encontram extintos pelo pagamento.

A Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 05-039.632, da 6ª Turma da DRJ/CPS (fls. 922), julgou a impugnação procedente, exonerando o crédito tributário e recorrendo dessa decisão a este Conselho de Contribuintes.

Entenderam os julgadores de primeira instância que os serviços de transporte coletivo público de passageiros noticiados nos autos não foram executados mediante cessão de mão-de-obra.

Cientificadas da decisão de primeira instância e do recurso de ofício, apenas a empresa solidária SAMBAÍBA TRANSPORTES URBANOS LTDA se manifestou, apresentando recurso voluntário.

Entende que deva reforçar algum dos elementos apontados em sua impugnação, para o caso de eventual provimento do recurso de ofício por este CARF.

Reitera que inexistiu cessão de mão de obra nos serviços prestados pela recorrente na qualidade de concessionária de serviços públicos de transporte de passageiros, mas sim uma delegação de uma atividade a um particular.

Repete que inexistiu verificações básicas por parte da fiscalização, por meio das quais restaria evidente cobrança em duplicidade de contribuições previdenciárias, já que os tributos em tela já se encontram extintos pelo pagamento, e questiona como pode a empresa concessionária ser contribuinte e responsável ao mesmo tempo.

Argumenta que, se a empresa recolheu a totalidade das contribuições sobre a sua folha de salários, em razão da ausência da antecipação do tributo, consubstanciada na retenção de 11%, imputar-lhe responsabilidade solidária por essa equivale a exigir-lhe pagamento em duplicidade.

Insiste na realização de diligência para que se verifique a efetiva existência de débitos, para que se evita cobranças em duplicidade e o locupletamento indevido por parte do poder público.

Finaliza requerendo, caso se mantenha a cobrança do débito, a restituição do valor pago pela empresa a título de contribuições previdenciárias sobre sua folha de pagamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

Todos os requisitos de admissibilidade do recurso de ofício foram cumpridos, não havendo óbice para seu conhecimento.

A 6ª Turma da DRJ/CPS recorre de ofício a este Conselho da decisão que julgou procedente as impugnações apresentadas e que exonerou o débito lançado contra o MUNICÍPIO DE SÃO PAULO e outros.

Entenderam os julgadores de primeira instância, assim como a autuada, que não houve cessão de mão de obra nos serviços prestados.

Já a fiscalização entende que o serviço de transporte coletivo público de passageiros do Município de São Paulo foi realizado com cessão de mão de obra.

Impõe, portanto, verificar a modalidade com que os serviços públicos de transporte de passageiros do município foram prestados.

A fiscalização alega que o Município tomou serviços com cessão de mão-de-obra da empresa SAMBAÍBA TRANSPORTES URBANOS LTDA e, nessa condição, está diretamente responsável pela retenção de 11% sobre o valor da prestação de serviços de transporte coletivo público de passageiros, fundamentando a autuação no art. 31, da Lei 8.212/91.

A autuada se defende do débito argumentando que a prestação de serviço relacionada com o transporte coletivo efetivado pelas concessionárias não é cessão de mão-de-obra e, sim, uma concessão de prestação de serviços públicos, e que a prestação de serviços/terceirização não se confunde com a concessão/permissão

De fato, a Administração Pública pode recorrer à colaboração de terceiros para melhor cumprir suas atividades e realizar suas funções.

Contudo, há que se distinguir terceirização na Administração Pública, das chamadas concessões e permissões de serviços públicos.

A terceirização é o instituto pelo qual a Administração busca a parceria com o setor privado para a realização de suas atividades.

Tudo aquilo que não é objetivo institucional do órgão público pode ser transferido para terceiros.

A Lei nº 8.666/93 define “serviços” como a atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para a Administração (art. 6º, II).

Portanto, o serviço objeto de terceirização é uma tarefa prestada pelo particular (contratado), imediatamente à Administração, para apoio ao exercício de suas atribuições.

Ou seja, o Órgão Público contrata uma empresa de limpeza, para manutenção de suas instalações, ou de segurança, para guardar suas repartições, ou mesmo de construção civil, para reformas e obras em suas edificações, ou mesmo de transporte de passageiros, para transportar seus funcionários.

Assim, a Administração estaria terceirizando suas atividades-meio.

O objetivo da terceirização restringe-se ao repasse a empresas privadas especializadas de determinadas atividades-meio ou atividades executivas e burocráticas de apoio (serviços administrativos), realizadas no âmbito interno da Administração Pública, a fim de que o ente ou órgão público possa se empenhar nas suas competências finalísticas dispostas em lei.

Já as atividades fins são voltadas diretamente aos administrados, e sua prestação é obrigatória pelo Estado, que o fará como serviço público, sob regime de direito público.

Constata-se que, cada vez mais, prestações de serviços públicos vêm sendo repassadas para a iniciativa privada, por meio dos institutos da concessão e da permissão, formas de descentralização de serviços por colaboração.

Da mesma forma, a Administração vem enxugando seus quadros e dinamizando a execução de suas atividades através da contratação de terceiros, vale dizer, por meio da terceirização.

No entanto, a diferença é que, na terceirização, a Administração Pública apenas transfere a execução material de determinadas atividades, ao passo que as concessionárias e permissionárias de serviços públicos também recebem a gestão operacional.

O art. 175 da CF/88, estabelece que

*Art. 175 "Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos".*

Segundo Maria Sylvia Di Pietro (2005, p. 239): *A concessão tem por objeto um serviço público; não uma determinada atividade ligada ao serviço público, mas todo o complexo de atividades indispensáveis à realização de um específico serviço público, envolvendo a gestão e a execução material. [...] A Administração transfere o serviço em seu todo, estabelecendo as condições em que quer que ele seja desempenhado; a concessionária é que vai ter a alternativa de terceirizar ou não determinadas atividades materiais ligadas ao objeto da concessão. A locação de serviços tem por objeto determinada atividade que não é atribuída ao Estado como serviço público e que ele exerce apenas em caráter acessório ou complementar da atividade-fim, que é o serviço público."*

Na lição de Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p. 703): *[...] Nos simples contratos de prestação de serviço, o prestador do serviço é simples executor material para o Poder Público contratante. Daí que não lhe são transferidos poderes públicos. Persiste sempre o Poder Público como o sujeito diretamente relacionado com os usuários e, de conseguinte, como responsável direto pelos serviços. O usuário não entretém relação jurídica alguma com o contratado-executor material, mas com a entidade pública à qual o serviço está afeto. Por isto, quem cobra pelo serviço prestado – e o faz para si próprio – é o Poder Público. O contratado não é remunerado por tarifas,*

*mas pelo valor avençado com o contratante governamental. Em suma: o serviço continua a ser prestado diretamente pela entidade pública a que está afeto, a qual apenas se serve de um agente material. Já na concessão, tal como se passa igualmente na permissão – e em contraste com o que ocorre nos meros contratos administrativos de prestação de serviços, ainda que públicos –, o concedente se retira do encargo de prestar diretamente o serviço e transfere para o concessionário a qualidade, o título jurídico, de prestador do serviço ao usuário, isto é, o de pessoa interposta entre o Poder Público e a coletividade.*

A Locação de Serviços é regida pela Lei 8.666/93, e a Concessão/Permissão de Serviços Públicos pela Lei Federal 8.987/95.

Na Terceirização não há a transferência da gestão do Serviço Público ao Privado. É só uma modalidade de execução

No caso dos presentes autos, verifica-se que o Município firmou um contrato de concessão de um serviço público, o de transporte coletivo.

E, entendo que não restou demonstrada, nos autos, a cessão de mão-de-obra nos serviços prestados pela concessionária SAMBAÍBA TRANSPORTES URBANOS LTDA.

O conceito legal de cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

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

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

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.

Da análise dos contratos firmados entre a Prefeitura do Município de São Paulo e o Consórcio Bandeirante de Transporte, constata-se que não houve contratação de serviços de mero fornecimento de mão de obra, mas sim uma concessão de execução do serviço de transporte coletivo de passageiros.

Verifica-se que a empresa SAMBAÍBA TRANSPORTES URBANOS LTDA assumiu a prestação de serviços públicos como um todo, diretamente ao usuário.

E a fiscalização não demonstrou, nos autos, que houve cessão de mão de obra à Prefeitura nos serviços prestados.

Para que sejam apuradas contribuições com base no art. 31, da Lei 8.212/91, é necessária que a cessão de mão-de-obra fique devidamente configurada no relatório fiscal, parte integrante do AI, em observância ao disposto no art. 37, da Lei 8.212/91

Assim entendo que a fiscalização não demonstrou que o serviço público de transporte de passageiros prestado pela concessionária SAMBAÍBA TRANSPORTES URBANOS LTDA se enquadra na definição legal, porque somente serão alcançados pela obrigação tributária da retenção se realizados **mediante cessão de mão-de-obra**.

A atividade administrativa de lançamento requer a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, como preceitua o CTN, em seu art. 142:

E, para exigir o cumprimento da obrigação tributária, a autoridade fiscal, a quem compete o lançamento do crédito previdenciário, deverá deixar devidamente caracterizado o seu surgimento, demonstrando cabalmente, no relatório fiscal, que os requisitos necessários para configuração da cessão de mão-de-obra foram cumpridos, ou seja, que o serviço prestado se enquadra no conceito legal de cessão de mão-de-obra, que houve colocação de empregados à disposição do contratante, submetidos ao seu poder de comando, e que o serviço tenha sido prestado no estabelecimento do tomador ou de terceiros.

No caso em estudo, verifica-se que houve transferência da execução e exploração de um serviço público, e as empresas concessionárias é que desenvolvem as atividades materiais, por sua conta e risco, e diretamente em face dos usuário, com a finalidade de atender as necessidades de “deslocamento da população” urbana do município de São Paulo.

Mesmo estando a modalidade de concessão de transporte de passageiros no rol do § 2º, do art. 219, do Decreto 3.048/99, entendo que para o implemento da condição expressa no caput tem que ficar demonstrada a cessão de mão de obra, o que não ocorreu nos autos.

Não restou comprovado que a autuada tomou mão de obra das contratadas, pois os serviços eram prestados diretamente aos passageiros, usuários finais, e não à Prefeitura Municipal.

O contrato apresentado não demonstra que a concessionária tenha se obrigado a colocar mão de obra por ela contratada à disposição da Prefeitura.

Pela cláusula 4.1.5, citada no Relatório Fiscal, verifica-se apenas que a empresa assumiu o compromisso de operar com pessoal devidamente capacitado e habilitado, e de cumprir as obrigações decorrentes da legislação trabalhista.

E, como observou com muita propriedade o relator do acórdão recorrido, a constituição, manutenção e a permanente utilização de uma estrutura material e humana na execução dos serviços contratados se trata “de uma das mais elementares obrigações de qualquer concessionária de serviço público”.

E o fato de os serviços serem executados nas vias públicas, indicadas pela contratante, não configura, por si só, a cessão de mão de obra que enseja a retenção de que trata o art. 31 da Lei 8.212/91.

Da mesma forma, a determinação de condições e especificação do percurso e dos horários dos ônibus são características dos contratos administrativos em geral, conforme disposto na Lei 8.987/95, que dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos, pois, nesse tipo de contrato, as cláusulas são fixadas unilateralmente pela Administração, já que o serviço continua público, sendo delegada à concessionária apenas a execução dos serviços.

Como também é incumbência do poder público concedente a fiscalização dos serviços prestados, nos termos do art. 29, da citada Lei 8.987/95, que também não conceituou a forma de remunerar a concessionária pela execução dos serviços.

Assim, a forma como a empresa SAMBAÍBA TRANSPORTES URBANOS LTDA foi remunerada pelos serviços de transporte público não descaracteriza a concessão, como não também não demonstra a ocorrência da situação fática do art. 31, da Lei 8.212/91.

Observa-se ainda que a atuada não teve ônus algum, já que não arcou com o custo de tais serviços.

Conforme palavras do próprio auditor notificante, *“Com o total da arrecadação da tarifa (fonte primária de recursos), mais os subsídios autorizados (quando previstos), a SPTrans efetua os pagamentos às empresas prestadoras, de acordo com a participação das mesmas no custo total do sistema...”*(...) *Os pagamentos aos operadores do transporte são registrados na contabilidade da SPTrans em uma conta própria (“Conta Sistema”), que não afeta seu resultado, ou seja, não gera receita, nem despesa para a empresa. (...). Basicamente, temos a entrada de recursos representada pela venda dos bilhetes de passagem (atualmente venda de créditos do Bilhete Único), mais os valores repassados pela Prefeitura (gratuidades e compensação tarifária) e as saídas quando do pagamento aos operadores que prestam serviços no sistema de transporte coletivo.*

O fato de constar, da cláusula 19.1.25, do contrato de concessão do serviço público de transporte de passageiros, a previsão de criação de Grupo de Trabalho para apresentar critérios para desconto da parcela da remuneração de cada concessionária a ser destinado ao pagamento do INSS, não prova que tal parcela se refere à retenção de que trata o art. 31 da Lei 8.212/91, ou que tenha sido efetivado o desconto.

Mesmo porque, se se tratasse da retenção de 11%, não seria necessária a constituição de um Grupo de Trabalho para apresentação de critérios, uma vez que a aplicação do referido art. 31 é imediata e obrigatória.

Por tudo que foi exposto, entendo que não restou configurada a cessão de mão de obra na prestação de serviço público de transporte urbano no Município de São Paulo, assistindo razão à primeira instância administrativa em julgar o lançamento improcedente.

A fiscalização imputou à concessionária, ainda, a responsabilidade solidária pelo débito.

Fundamenta seu entendimento nos arts. 124, I e II e 128 do CTN, bem como no art. 71 da Lei 8.666/93, argumentando que a prestadora continua responsável por recolher as contribuições nas hipóteses em que não houve a retenção pelo tomador, nem o destaque na nota.

Contudo, não assiste razão ao auditor autuante.

Após o advento da retenção não há mais que se falar em responsabilidade solidária do tomador para com o contratante de serviços mediante cessão de mão-de-obra, pois aquele passa a ter como obrigação reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal de serviços.

Portanto, não há que se falar em solidariedade pelo débito correspondente à retenção de 11%, nos casos em que não houve a retenção pelo tomador, como entendeu de

forma equivocada a fiscalização, pois, conforme consta do próprio relato fiscal, o desconto se presume feito pela empresa a isso obrigada, nos termos do § 5º, do art. 33, da Lei 8.212/91.

A fiscalização é contraditória em seu relatório, pois, ao mesmo tempo em que cita o mencionado § 5º para fundamentar o débito, o auditor atuante retira a aplicabilidade do referido dispositivo legal ao afirmar que permanece a responsabilidade solidária da tomadora nos casos em que ela “não realizar a obrigação que está a seu cargo”.

A retenção é uma obrigação principal legal imposta à empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra. Ou seja, a obrigação é somente da **contratante**, de proceder ao recolhimento da retenção de que trata o art. 31, da Lei 8.212/91 e, ao contrário do que afirma a autoridade lançadora, não há omissão de qualquer natureza nesse sentido na lei de custeio.

Portanto, concluo que assiste razão aos julgadores da DRJ e à empresa recorrente, no que diz respeito à ausência de responsabilidade solidária da empresa contratada pelo débito relativo à retenção de que trata o art. 31, da Lei 8.212/91.

Dessa forma, a empresa SAMBAÍBA TRANSPORTES URBANOS LTDA deve ser excluída do pólo passivo do AI em tela.

Nesse sentido e,

**CONSIDERANDO** tudo mais que dos autos consta,

VOTO no sentido de CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO E NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relator