



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

**Processo n°** 19311.720412/2011-45  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 2402-003.880 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de janeiro de 2014  
**Matéria** CESSÃO DE MÃO DE OBRA: RETENÇÃO. ÓRGÃOS PÚBLICOS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MUNICÍPIO DE SÃO PAULO - SECRETARIA MUNICIPAL DE TRANSPORTES E OUTROS

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 03/11/2010

RECURSO DE OFÍCIO. NEGADO.

Quando a decisão de primeira instância está devidamente consubstanciada no arcabouço jurídico-tributário, o recurso de ofício será negado.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. NECESSIDADE. ÔNUS DO FISCO. AUSÊNCIA DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR DAS CONTRIBUIÇÕES.

O Fisco tem o ônus-dever de demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas. No presente caso, em se tratando de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, deve o relatório fiscal conter toda a fundamentação de fato e de direito que possa permitir ao sujeito passivo exercer o seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Logo, caberia ao Fisco a demonstração da ocorrência da prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, o que não aconteceu.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, vencidos os conselheiros Thiago Tabora Simões e Carlos Henrique de Oliveira que davam provimento. O conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes acompanhou o relator pelas conclusões. O conselheiro Carlos Henrique de Oliveira apresentará declaração de voto. Ausente, momentaneamente, o conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Tabora Simões.

## Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, relativas à retenção de 11% sobre o valor bruto de notas fiscais/faturas de prestação de serviços realizados mediante cessão de mão de obra, para as competências 01/2009 a 12/2010.

O Relatório Fiscal informa que os valores apurados decorrem de ação fiscal realizada junto ao Município de São Paulo (Secretaria Municipal de Transportes). Esclarece que a constituição do crédito equivale a 11% dos valores pagos à empresa Consórcio Unisul, pela prestação de serviços de transporte coletivo público de passageiros do subsistema estrutural da ÁREA 6, no município de São Paulo, cuja retenção e ulterior recolhimento à previdência social incumbiam ao mencionado ente público, na condição de tomador dos serviços executados mediante cessão de mão de obra, conforme disposto no art. 31 da Lei 8.212/1991, c/c o art. 219, § 2º, inciso XIX do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

Esse Relatório informa ainda que o Município estava adstrito às obrigações previstas no art. 31 da Lei 8.212/1991, quais sejam a de “reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços” e de “recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura”. Afirma que houve prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, tendo em vista que:

1. o serviço de operação de transporte de passageiros está elencado no rol dos serviços que podem ser prestados mediante cessão de mão de obra (RPS, art. 219, § 2º, inciso XIX);
2. há disponibilização de trabalhadores da contratada à contratante quando não há como a contratada contar com os trabalhadores, pois estes estão realizando os serviços nas condições previamente estabelecidas no contrato;
3. o local da prestação foi indicado pela contratante; e
4. o serviço em questão é uma necessidade permanente de qualquer empresa que gerencie o transporte coletivo de determinada localidade que esse serviço seja prestado.

Esclarece que lavrou Termo de Sujeição Passiva Solidária (TSPS) contra o Consórcio Unisul, face ao seu entendimento de que este é solidariamente responsável com o Município de São Paulo pelo pagamento dos valores lançados, a teor do disposto no art. 124, I e II, e art. 128 do Código Tributário Nacional, bem como no art. 71 da Lei 8.666/1993.

A autuada apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese, que:

1. não houve, por parte da empresa particular operadora do Transporte Coletivo, prestação de serviços à Prefeitura do Município de São Paulo mediante cessão de mão de obra, mas apenas a delegação, desta para aquela, da execução do serviço público de transporte de passageiros, motivo pelo qual não estavam o referido órgão público e a concessionária sujeitos às obrigações previstas, respectivamente, no caput e no § 1º do art. 31 da Lei 8.212/1991. De todo modo, a fiscalização não averiguou se, antes do lançamento, a concessionária já não havia procedido ao recolhimento da totalidade das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários do pessoal empregado na execução do serviço objeto da concessão, do que poderia resultar a constatação de que o crédito lançado já se encontrava integralmente extinto pelo pagamento;
2. para que haja a cessão de mão de obra, nos termos da Lei 8.212/1991, é necessária a colocação de empregados à disposição do contratante, ou seja, a disponibilização de funcionários da empresa contratada à contratante, para que sejam por esta aproveitados, em suas dependências ou nas de terceiros, para realizarem serviços de forma contínua relacionados ou não com a atividade-fim da contratante, o que não ocorreu no caso sob exame. Desta forma, resta incontroverso que as empresas particulares operadoras do Transporte Coletivo atuantes como prestadoras de serviços públicos eram e são responsáveis pelos contratos de seus empregados, dirigindo-lhes os trabalhos e assumindo os riscos da atividade econômica, incluindo nesse entendimento a obrigação previdenciária em discussão;
3. ademais, a contratação das concessionárias teve como intuito a prestação de serviço público de transporte à população por meio dessas empresas, as quais recebem como contrapartida, as tarifas pagas pelos usuários, nos termos do artigo 175 da CF, segundo o qual estabelece incumbe ao Poder Público, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, a prestação dos serviços públicos;
4. o serviço de transporte público municipal, de titularidade do Poder Público não se desnatura quando sua execução é delegada aos concessionários, pelo que não se está diante de terceirização mediante contrato de prestação de serviço, mas sim de delegação de serviço público, por meio de concessão, decorrente de licitação, no qual é o usuário o verdadeiro tomador do serviço público, custeando-o, ou seja, no serviço público concedido, o tomador do serviço é o usuário, que paga por ele mediante tarifa, a relação é direta.

Por sua vez, o Consórcio Unisul alega o seguinte:

1. não há qualquer prova do interesse comum de que trata o inciso II do art. 124 do CTN, em relação ao débito entre o autuado e o contribuinte tido como passivo solidário. O relatório fiscal e os documentos que o acompanham criaram uma presunção legal de solidariedade com base no citado dispositivo, sem apresentar qualquer elemento ou prova da ocorrência da aferida presunção, em afronta o princípio da legalidade objetiva, que exige seja o processo administrativo fiscal instaurado com base e para preservação da lei;

2. o artigo 128 do CTN é impróprio para o contexto, posto que a Lei 8.212/91, em seu artigo 31, com redação da Lei 9711/98, é impositiva especificamente ao tomador de serviços;
3. igualmente impróprio é o artigo 71 da Lei 8.666/93, posto que o tomador de serviços sempre exigiu a comprovação da certidão negativa de débito da Receita Federal do Brasil por parte dos prestadores de serviço, inclusive guias de recolhimento do FGTS;
4. o débito relativo à retenção de 11% é restrito ao tomador de serviços, consiste em obrigação acessória que somente diz respeito ao mesmo, não pode ser comungada com o prestador;
5. mesmo numa relação de cessão de mão de obra, o prestador jamais poderia responder juntamente com o tomador do serviço pelo débito correspondente à retenção de 11%, vez que ele responde somente pelos art. 22 da Lei 8.212/91;
6. o art. 31 da Lei 8.212/91 não trouxe nenhuma contribuição nova para a seguridade social, mas apenas uma forma de antecipação de recolhimento em relação ao faturamento do prestador de serviços, de forma que o tomador de serviços é o responsável único pelo recolhimento que deixou de fazer ao não proceder à retenção;
7. o § 5º do art. 33 da Lei 8.212/91 atesta expressamente que é do tomador do serviço a responsabilidade "pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei", responsabilidade legalmente qualificada como "direta", a ensejar interpretação de que se trata de responsabilidade exclusiva; e
8. a substituição tributária, introduzida pelo art. 31 da Lei 8.212/91, implica efetiva exclusão da responsabilidade do substituído, conforme reconhecido na Nota Técnica nº 33/2003, da Coordenação Geral de Matéria Tributária da Procuradoria Federal do INSS – AGU, acostada à impugnação. Logo, não poderia ser credor e responsável solidário ao mesmo tempo.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Campinas/SP – por meio do Acórdão 05-039.652 da 6ª Turma da DRJ/CPS (fls. 889/972) – considerou o lançamento fiscal im procedente, eis que exonerou os valores lançados, e interpôs o reexame necessário (recurso de ofício).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) de Administração Tributária em São Paulo/SP encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

### **DO RECURSO DE OFÍCIO:**

O processamento de recurso de ofício está condicionado ao requisito consubstanciado no fato do valor exonerado ser superior à alçada prevista em ato do Ministro da Fazenda.

O limite foi estabelecido pela Portaria MF nº 03, de 3 de janeiro de 2008, publicada em 7 de janeiro de 2008, conforme se verifica do trecho abaixo transcrito:

*Art. 1º. O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).*

No caso em questão, trata-se de lançamento superior ao valor da alçada, razão pela qual o recurso de ofício deve ser conhecido.

**Pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados, entende-se que a decisão recorrida não merece reparo.**

O Fisco afirma que o Interessado (Prefeitura do Município de São Paulo, por intermédio da Secretaria Municipal de Transportes) firmou termo de contrato de concessão do serviço de transporte coletivo urbano de passageiros, na cidade de São Paulo, com o Consórcio Unisul, pessoa jurídica constituída sob a forma de Consórcio, designada de concessionária de serviço público (itens 4 a 7 do Relatório Fiscal).

A partir disso e da leitura do inciso XIX do § 2º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, o Fisco entende que a execução desses serviços de transporte coletivo urbano de passageiros seria realizada mediante cessão de mão de obra.

### **Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social:**

*Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216.*

*§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão de obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não*

*com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.*

*§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão de obra:*

*(...)*

*XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou subconcessão;*

Ocorre, contudo, que compete ao Fisco demonstrar a caracterização da cessão de mão de obra perpetrada pelo sujeito passivo, pois este tem que se defender dos fatos que lhe são imputados e não da tipificação jurídica que lhe é dada, no presente caso a regra estampada no inciso XIX do § 2º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Constata-se, por meio dos elementos probatórios juntados aos autos, que o Interessado (Município de São Paulo/SP) contratou a empresa privada para a execução dos serviços de transporte coletivo urbano da cidade de São Paulo, mediante a concessão de serviços públicos, prevista no inciso II do art. 2º da Lei 8.987/1995, que consiste numa forma de transferência para a prestação de serviços públicos, denominada delegação. Tal transferência é realizada pelo poder concedente (Município de São Paulo/SP) à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco.

**Lei 8.987/1995:**

*Art. 2º (...)*

*II - concessão de serviço público: a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado;*

Com relação à colocação de segurados à disposição do contratante (Município de São Paulo/SP), um dos pressupostos da cessão de mão de obra, o Fisco afirma:

*“[...] 6.11. Como explicitado na Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, por disponibilização de trabalhadores entende-se a efetiva cessão dos empregados da empresa contratada para a contratante, nas dependências desta ou onde ela indicar, deixando de ter a prestadora de serviços a força do labor dos seus trabalhadores cedidos. Tal conceituação, que à primeira vista parece tautológica, permite – quando bem entendida – que se afira a efetiva cessão de mão-de-obra, uma vez que a empresa contratada quando cede seus trabalhadores com eles não pode contar para a realização de qualquer outra tarefa, exceto aquela estabelecida com seu contratante, na qual mediante cessão de mão-de-obra prestará o serviço avencado. [...]” (g.n.)*

Depreende-se que o simples fato da empresa contratada não fazer uso de sua força laboral enquanto o serviço de transporte urbano coletivo é executado, isso, por si só, não tem o condão de caracterizar que os trabalhadores estavam a disposição do Interessado (Município de São Paulo/SP).

Dentro desse contexto fático, a previsão contratual dos percursos e dos horários a serem respeitados retira a necessidade de orientação do contratante, já que o comportamento do trabalhador decorrerá de ordens emanadas pelo seu empregador, visando cumprir as cláusulas contratuais fixadas pelo Poder Público. Como bem explicado na decisão de primeira instância, também não há que se confundir o poder que a Administração Pública tem de fiscalizar o bom cumprimento do serviço delegado com o instituto da cessão de mão de obra, pois a obrigação contratual da empresa delegatária de prestar as informações acerca da realização do serviço público não equivale a colocar seus empregados à disposição do Poder Público.

No caso dos autos, o objeto do contrato entre o Interessado (Prefeitura do Município de São Paulo, por intermédio da Secretaria Municipal de Transportes), contratante, e a contratada foi **a prestação do serviço público de transporte coletivo urbano de passageiros**, fato este distinto da colocação à disposição do contratante de segurados que realizem serviços contínuos ou da cessão de mão de obra, já que esta – para fins de retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços – deverá ser o elemento essencial na caracterização do contrato executado mediante cessão de mão de obra.

No contrato de concessão ou permissão, haverá a **transferência da prestação do serviço público** para uma pessoa jurídica ou consórcio de empresas, passando a desempenhar a execução do serviço público por sua conta e risco. Nesse tipo de contrato administrativo, não há a transferência da titularidade do serviço para o concessionário ou permissionário, já que esta permanecerá com o poder público concedente em razão de previsão constitucional ou legal. Assim, no presente caso, o fato de a concessionária ou permissionária prestar o serviço de transporte coletivo urbano de passageiros em seu próprio nome, conforme inciso II do art. 2º da Lei 8.987/1995, isso representa um ponto diferenciador dos contratos de prestação de serviços mediante a cessão de mão de obra, em que a contratada presta o serviço em nome do poder público concedente, contratante (Município de São Paulo/SP).

Ademais, deixo consignado que, no contrato de prestação de serviço executado mediante cessão de mão de obra, o prestador desse serviço é um mero executor material contratado pelo poder público que continua diretamente relacionado com os usuários do serviço de transporte urbano coletivo, não havendo transferência da titularidade da prestação do serviço, e os trabalhadores ficam submetidos ao poder de comando da própria contratante. Nesse contrato, o poder público concedente será o responsável direto pela prestação do serviço de transporte urbano coletivo, assim, o prestador não mantém relação jurídica alguma com os usuários desse serviço e recebe a sua remuneração do valor avençado com o contratante governamental, já que o serviço de transporte urbano coletivo continua sendo prestado pela entidade pública. Esse entendimento irá configurar a intermediação de mão de obra entre a contratada e a contratante, elemento essencial da cessão de mão de obra, sendo que esse fato não está consubstanciado nos autos, e, portanto, não há que se falar em execução de serviços de transporte urbano coletivo mediante cessão de mão de obra.

Nesse caminhar, no caso de contrato administrativo de concessão ou permissão de serviço de transporte coletivo urbano de passageiros, de forma excepcional, o elemento de conectividade a caracterizar a prestação de serviço mediante cessão de mão de obra é, além do contrato de prestação de serviço fundamentar-se exclusivamente na colocação **a disposição do contratante de segurados que realizem serviços contínuos – no qual o objeto**

**da contratação deverá ser somente a mão de obra** –, o fato de o serviço ser efetivado e prestado pelo Poder Público (contratante), o que, à toda evidência, não é o caso dos autos. Esse entendimento decorre do fato de que deve haver uma relação triangular entre a contratada, a contratante e os trabalhadores, para a configuração da cessão de mão de obra dentro da prestação do serviço público de transporte urbano de passageiros. No caso dos autos, houve apenas uma relação horizontal entre a contratante e a contratada, já que esta (contratada) assumiu por sua conta e risco tanto a contratação dos trabalhadores como a prestação do serviço público de transporte urbano de passageiros, nos termos do art. 2º da Lei 8.987/1995.

Esse fato de que não há intermediação de mão de obra (relação triangular), e sim a ocorrência de uma relação horizontal entre a contratante e a contratada, também foi evidenciado pelo Tribunal Superior do Trabalho (TST), no julgamento dos Embargos em Recurso de Revista - E-RR 291000-23.2005.5.02.0073 (julgado em 25/10/2013), que responsabilizou subsidiariamente a São Paulo Transportes (SPTrans) – empresa que gerencia o sistema de transporte na capital paulista – a pagar débitos trabalhistas do Consórcio Trolebus Aricanduva, em virtude de expressa disposição nesse sentido, constante em acordo coletivo, nos seguintes termos:

**“[...] II – MÉRITO**

*Discute-se, no caso, a responsabilidade da São Paulo Transportes – SPTrans nos débitos trabalhistas do reclamante, contratado pela primeira reclamada.*

*A despeito de a jurisprudência desta Corte, consubstanciada na Orientação Jurisprudencial nº 66 da SBDI-1 do TST, posicionar-se no sentido de que a SPTrans não responde pelos direitos trabalhistas dos empregados contratados pela primeira reclamada, a Turma reconheceu a responsabilidade da SPTrans pelo pagamento das verbas trabalhistas postuladas **em face do acordo coletivo firmado entre as partes, prevendo a sua responsabilidade subsidiária**, cuja observância se torna obrigatória, consoante o disposto no artigo 7º, inciso XXVI, da Constituição Federal.*

**Vale ressaltar que não se trata, aqui, de hipótese de terceirização de serviços, mas de obediência à previsão normativa.** (g.n.)

*Esse entendimento já foi adotado reiteradas vezes por esta Corte, conforme se extrai dos precedentes a seguir transcritos:*

**“RECURSO DE EMBARGOS INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DA LEI N.º 11.496/2007. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA. SPTRANS. PREVISÃO EM ACORDO COLETIVO.**

*Consignando expressamente o Tribunal Regional que a responsabilidade subsidiária da SPTrans decorreu de previsão expressa em norma coletiva, **e não da aplicação da Súmula n.º 331, IV, desta Corte superior**, subsiste fundamento para a manutenção da sua condenação, na qualidade de devedora subsidiária. Precedentes da Corte. Recurso de embargos conhecido e não provido.” (E-RR - 109800-03.2005.5.02.0035, Relator Ministro: **Lelito Bentes Corrêa**, data de julgamento:*

29/4/2010, Subseção I Especializada em Dissídios Individuais, data de publicação: 7/5/2010)

"AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA - RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA - CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO - PREVISÃO EM NORMA COLETIVA. Havendo previsão em norma coletiva de que a concessionária de serviços públicos será responsabilizada pelo adimplemento das verbas trabalhistas não pagas pela prestadora de serviços, não há como afastar tal responsabilidade, em respeito ao disposto no art. 7º, XXVI, da Carta Magna.

Agravo de instrumento desprovido." (AIRR - 285340-72.2005.5.02.0065, Relator Ministro: Luiz Philippe Vieira de Mello Filho, data de julgamento: 15/9/2010, 1ª Turma, data de publicação: 24/9/2010)

"RECURSO DE REVISTA. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA. SPTRANS. PREVISÃO EM ACORDO COLETIVO.

No caso em exame, a Corte Regional reconheceu ser a segunda reclamada - SPTRANS - mera fiscalizadora dos serviços de Transporte Coletivo do Município de São Paulo, mas, ainda assim, condenou-a subsidiariamente pelas verbas deferidas, em virtude de expressa disposição nesse sentido, constante em acordo coletivo.

Logo, percebe-se que a decisão regional foi **proferida levando-se em conta o disposto no artigo 7º, XXVI, da Constituição Federal, que reconhece plena validade às convenções e acordos coletivos de trabalho, e não teve como fundamento a Súmula nº 331, IV, de forma a ser inaplicável ao caso o teor da Orientação Jurisprudencial Transitória nº 66 da SBDI-I, a qual permanece incólume.**

Recurso de revista não conhecido." (RR - 22000-73.2006.5.02.0043, Relator Ministro: Guilherme Augusto Caputo Bastos, data de julgamento: 29/9/2010, 2ª Turma, data de publicação: 8/10/2010) [...]” (g.n.)

(TST, E-RR-291000-23.2005.5.02.0073, julgado em 25/10/2013)

Extrai-se dessa decisão do TST (E-RR-291000-23.2005.5.02.0073) que a responsabilidade subsidiária imputada à empresa São Paulo Transporte (SPTrans), vinculada ao Município de São Paulo, a pagar débitos trabalhistas das empresas concessionárias ou permissionárias do serviço público de transporte de passageiros – incluído os consórcios de empresas –, decorre de cláusula constante em convenção ou acordo coletivo de trabalho, com fundamento no artigo 7º, XXVI, da Constituição Federal. Por outro lado, em matéria tributária não se pode imputar responsabilidade tributária oriunda exclusivamente de convenção ou acordo coletivo de trabalho (convenção particular), já que a contribuição previdenciária é compulsória, configurada como tributo, sendo necessário que haja explícita previsão legal ou constitucional determinando a sua responsabilidade, conforme preconiza o art. 97, inciso III (parte final), c/c o art. 123, ambos do CTN.

**Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):**

**Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/07/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 18/07/20

14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 25/07/2014 por CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA,

Assinado digitalmente em 29/07/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*

.....  
*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. (g.n.)*

No que tange ao aspecto dos pagamentos efetuados aos concessionários ou permissionários, constata-se que a empresa São Paulo Transportes S/A (SPTrans), entidade da Administração Pública indireta municipal, era a responsável pela gestão financeira das receitas e despesas do serviço de transporte coletivo de passageiros – conforme o art. 39 da Lei 13.241/2001 (lei municipal – São Paulo) –, já que ela assumia os pagamentos concedidos às concessionárias/permissionárias que operavam no sistema de transporte coletivo. Isso poderia sinalizar (suspeitar) que a empresa SPTrans teria assumido diretamente a prestação do serviço de transporte coletivo no Município de São Paulo e, para realizar tal intento, teria contratado as empresas privadas, sendo que estas, por sua vez, não assumiriam risco no desenvolvimento dessa atividade e somente colocariam os trabalhadores à disposição da empresa SPTrans. Ocorre, entretanto, que o lançamento foi realizado em face do Município de São Paulo (Secretaria Municipal de Transportes - SMT), que tem personalidade jurídica distinta da empresa SPTrans. Diante desse fato, a análise da incidência ou não da contribuição Previdenciária oriunda da cessão de mão de obra, configurada na colocação dos trabalhadores à disposição do contratante, foi realizada perante Município de São Paulo, apontado pelo Fisco como o suposto sujeito passivo da relação obrigacional tributária ora lançada. Esse entendimento é extraído dos seguintes fatos evidenciados no Relatório Fiscal:

*“[...] 4.32. A remuneração dos contratados era calculada por meio de planilha técnica de custos operacionais, elaborada de acordo com as fórmulas constantes das cláusulas contratuais que tratam “Da Remuneração pelos Serviços” e seus aditivos.*

*4.33. Tem-se, portanto, à disposição da Secretaria Municipal de Transportes – SMT, meios materiais e humanos fornecidos por particulares, que realizam o serviço nos locais indicados pela tomadora, de forma contínua e sob sua fiscalização. Tudo para a consecução de seu objeto social.*

*4.34. Permanece a carga da São Paulo Transportes S/A – SPTrans – a gestão financeira das receitas e despesas do Serviço de Transporte Coletivo Público de Passageiros, com base no art. 39 da Lei nº13.241/2001, devendo a empresa manter contas bancárias específicas, destinadas exclusivamente a este fim. Também são firmados contratos entre a Prefeitura do Município de São Paulo, representada pela Secretaria Municipal de Transportes – SMT e a SPTrans, para prestação de serviços*

especializados de gerenciamento, fiscalização, administração e engenharia de transporte, compreendendo **a manutenção do sistema de pagamento aos operadores** do sistema de transporte coletivo urbano de passageiros (ANEXO IX).

4.35. A SPTrans é responsável pelo pagamento das remunerações das concessionárias que operam no sistema de transporte coletivo, sendo que os valores são publicados mensalmente nos “Relatórios das Receitas e Despesas – Sistema de Transporte Coletivo”, em obediência à Lei nº11.379, de 17/06/93, e podem ser consultados no sítio da SPTrans na internet.

4.36. 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.

4.37. 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.

4.38. Os pagamentos às Concessionárias que prestam os serviços de transporte coletivo público de passageiros no município de São Paulo eram lançados na contabilidade da SPTrans, na conta “Sistema Municipal de Transportes Coletivos”, identificada pelo código 2.1.52.01. À partir de 10/2006, tais pagamentos passaram a ser lançados na conta “STCUP - Sistema de Transportes Coletivo Urbano de Passageiros”, identificada pelo código 2.1.53.01. O valor de cada consorciada, a ser depositado nas respectivas contas bancárias, está discriminado nos “**Demonstrativos de Valores Remunerados por Serviços Prestados**”, juntados, por amostragem, no ANEXO XII.

4.39. Também foram apresentados os arquivos digitais (planilhas) demonstrando o valor das remunerações pagas mensalmente a cada um dos consórcios (ANEXO X), devidamente autenticados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais – SVA, conforme recibo de 20/09/2011 (recibos no ANEXO XI). As planilhas serão tratadas no próximo item, referente à apuração do crédito.

4.40. A forma de remuneração das concessionárias foi distinta em etapas ou períodos determinados, em função da vigência dos dispositivos contratuais, que foram sendo alterados ao longo do tempo, conforme disposto na Cláusula SÉTIMA do Contrato de Concessão e Termos de Aditamento subseqüentes, que tratam da remuneração (Contrato nº 701/03 – SMT.GAB, assinado em 21/07/2003 e aditivos – ANEXO VI):

4.40.1. O valor da remuneração nos serviços regulares corresponde ao produto de dois fatores: a) o valor da remuneração ofertada em sua proposta comercial; b) o número de passageiros registrados. Tais valores são ajustados, nos termos do contrato e seus aditivos, considerando o Índice de

*Integração e o Índice de Gratuidade, dentre outros critérios contratualmente e legalmente previstos.*

*4.41. A operação das linhas deve ser realizada em conformidade com o Edital, contrato de concessão, normas legais e regulamentações expedidas pela Secretaria Municipal de Transportes, bem como de acordo com as Ordens de Serviço emitidas pelo Poder Concedente. [...]"*

Neste particular referente aos pagamentos realizados pela empresa São Paulo Transportes S/A (SPTrans), evidencia-se ainda que faltou o requisito material da hipótese de incidência da contribuição previdenciária, incidente sobre a prestação dos serviços realizados por meio de cessão de mão de obra, já que o Município de São Paulo (Recorrente) estaria impossibilitado de fazer a retenção por falta de suposto fático da disponibilidade financeira dos recursos, que não foram escriturados, nem transitaram, em suas contas contábeis.

Logo, não estão materializados os elementos (requisitos) suficientes para caracterizar o instituto da cessão de mão de obra, prevista no §3º do artigo 31 da Lei 8.212/1991, eis que não ficou comprovado nos autos que os trabalhadores estariam submetidos a uma relação de intermediação de obra entre o Interessado (Município de São Paulo/SP) e o cedente (empresa privada ou consórcio de empresas, designados de concessionários ou permissionários) na prestação do serviço de transporte coletivo urbano de passageiros. Ou de outra maneira, não houve a materialização de que os trabalhadores foram colocados à disposição do poder público contratante (Município de São Paulo/SP), em suas dependências ou nas de terceiros, para a prestação do serviço público de transporte urbano coletivo previsto no contrato administrativo de concessão.

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.*

(...)

*§ 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. (g.n.)*

Nesse mesmo sentido, os precedentes encampados pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) delineiam a concepção do que se deve ter da expressão “**colocação à disposição**”, prevista no §3º do artigo 31 da Lei 8.212/1991, que consiste em colocar os trabalhadores submetidos ao poder de comando da contratante (no caso em tela o interessado, Município de São Paulo) – tais como o comando técnico, gerencial ou qualquer outro poder de comando que materialize a intermediação de mão de obra entre a contratada e a contratante –, fato este não

evidenciado no presente processo (Recurso Especial nº 499.955/RS e Recurso Especial nº 488.027/SC).

*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. O cedente de mão-de-obra (substituído tributário) é parte legítima para questionar a aplicação do novo regime da contribuição previdenciária sobre a folha de salários porque é contribuinte de fato, suportando o ônus financeiro do tributo.

2. Se o acórdão recorrido entendeu estar suficientemente comprovada a natureza jurídica das atividades desenvolvidas pela empresa, não é possível analisar-se o argumento acerca da necessidade de dilação probatória e conseqüente inadequação da via mandamental. O enfrentamento de tal questão enseja o revolvimento do conteúdo fático-probatório dos autos, providência vedada pela Súmula 7/STJ.

3. Não se configura a cessão de mão-de-obra se ausentes os requisitos de colocação de empregados à disposição do contratante (submetidos ao poder de comando desse) e de execução das atividades no estabelecimento comercial do tomador de serviços ou de terceiros (art. 31, § 3º, da Lei 8.212/91). (g.n.)

4. Recurso especial a que se nega provimento. (STJ, REsp 499.955/RS, Rel. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Julgado: 01/06/2004)

*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. (g.n.)

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. (STJ, REsp 488.027/SC)*

Por sua vez, a meu ver, nem mesmo a simples indicação de que o serviço está relacionado como prestado mediante cessão de mão-de-obra, seja pela Lei, seja pelo Decreto (no caso em tela o inciso XIX do § 2º do artigo 219 do Decreto 3.048/1999), retira a necessidade de o Fisco agir em conformidade com o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), demonstrando a efetiva ocorrência do fato gerador da contribuição, mediante a caracterização clara e precisa da presença da cessão de mão de obra na prestação dos serviços de transporte urbano coletivo.

**Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):**

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Ademais, deixo consignado que, no contrato de prestação de serviço executado mediante cessão de mão de obra, o prestador desse serviço é um mero executor material contratado pelo poder público que continua diretamente relacionado com os usuários do serviço de transporte urbano coletivo, não havendo transferência de poderes, e os trabalhadores ficam submetidos ao poder de comando da própria contratante. Nesse contrato, o poder público concedente será o responsável direto pela prestação do serviço de transporte urbano coletivo, assim, o prestador não mantém relação jurídica alguma com os usuários desse serviço e recebe a sua remuneração do valor avençado com o contratante governamental, já que o serviço de transporte urbano coletivo continua sendo prestado diretamente pela entidade pública. Esse entendimento não está consubstanciado nos autos, portanto, não há que se falar em execução de serviços de transporte urbano coletivo mediante cessão de mão de obra.

Com isso, percebe-se que o Fisco deixou de fundamentar a cessão de mão de obra no Relatório Fiscal, eis que neste documento não há as circunstâncias de fato e de direito que justifiquem a imposição fiscal, de modo a garantir ao sujeito passivo o pleno exercício de seu direito de defesa, dando-lhe ciência daquilo o que deve se defender.

Logo, não vejo outra solução, senão concorda com a decisão de primeira instância, pois não restou devidamente configurada a ocorrência do fato gerador, conforme ficou consignado no Voto do Relator, obtemperado com a sua Declaração de Voto.

**No que tange à questão da responsabilidade solidária do poder concedente (Interessado), em razão do fato gerador praticado pela concessionária (Consórcio Unisul), entende-se que tal instituto não se aplica no presente processo,** eis que se trata de serviço público em que a responsabilidade por sua execução foi transferida para a concessionária, cabendo a esta realizar a contratação dos trabalhadores, assim como assumir os tributos oriundos dessa relação trabalhista.

As regra da contratação da mão de obra devem ser regidas pelas disposições de direito privado e pela legislação trabalhista e tributário-previdenciária, não se estabelecendo qualquer relação fática e jurídica entre terceiros contratados pela concessionária e o poder concedente (Recorrente). Isso inviabiliza a aplicação do instituto da solidariedade previsto nos incisos I e II do art. 124 do CTN.

**Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):**

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

Assim, percebe-se que não há espaço jurídico para aplicação da solidariedade entre a Recorrente e a concessionária do serviço público de transporte coletivo. Fato este devidamente delineado na decisão de primeira instância nos seguintes termos:

*“[...] Em vista destas considerações, concluímos que, assim como, desde a Lei nº 9.711/98, descabe imputar-se à empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra responsabilidade solidária pelas obrigações previdenciárias do executor, descabida é a imputação, à empresa cedente, de responsabilidade solidária pela obrigação principal a partir de então estabelecida no caput do art. 31 da Lei nº 8.212/91 – neste último caso, seja por inexistência de expressa disposição legal no sentido dessa possibilidade, conforme exigido no inciso II do art. 124 do CTN, seja por inaplicabilidade do inciso I desse mesmo artigo do Código de 1966. [...]”*

Diante do exposto, no que tange ao reexame necessário (recurso de ofício), a decisão de primeira instância não merece qualquer reparo, eis que ela está em conformidade com a legislação jurídico-tributária de regência.

**CONCLUSÃO:**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso de ofício para **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

## Declaração de Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes

Pelas conclusões, acompanho o voto do relator. Contudo, entendo oportuna a declaração dos fundamentos que me levaram ao presente voto.

Com relação ao mérito, entretanto, meu entendimento se aproxima mais ao voto divergente, uma vez que o instituto da cessão de mão de obra não se incompatibiliza com os contratos de concessão de serviço público.

É certo que a titularidade do serviço deve ser extraída da norma constitucional. De fato, é o município, como pessoa jurídica de direito público, que tem a responsabilidade pelos serviços públicos de transporte coletivo em seu território.

Acontece que a constituição federal facultou ao município a delegação da execução do serviço aos particulares. São empresas de transporte que mediante contrato de concessão de serviço público presta os serviços aos usuários.

Quando se examina a materialidade da cessão de mão de obra deve-se ater apenas às características executórias dos serviços. Uma vez presentes os elementos previstos na regra jurídica de incidência, o contratante está obrigado à retenção e repasse de parcela do valor pelo serviço.

O problema que vejo nesses processos é a sujeição passiva. O município criou mediante lei específica uma empresa pública a quem compete o gerenciamento do transporte de passageiros, a SPTRANS. Com personalidade pública, a SPTRANS também é quem arrecada os valores pela venda de bilhetes aos usuários para, posteriormente, através de critérios específicos repassá-los às empresas concessionárias.

Embora não seja a SPTRANS quem contratou as concessionárias, mas o Município de São Paulo, é ela que teria as condições de efetuar a retenção e não o ente municipal, já que este não gerencia financeiramente o sistema de transporte. Como as remunerações às contratadas não transitam pelo Município de São Paulo, é improcedente lhe exigir que retenha algo de que não possui disponibilidade. O dever legal de retenção, em qualquer norma jurídica, pressupõe a posse do bem ou valor. Não se pode exigí-la de quem não reúne essa condição básica para tanto.

Para quem se conforma com o método de interpretação literal e a aplicação pela tipicidade cerrada, não logrará êxito na subsunção do caso sob exame ao artigo 31 da Lei nº 8.212/91. É que há um pessoa jurídica contratante, Município de São Paulo, e outra responsável financeiramente pelo contrato, a SPTRANS. Nenhuma isoladamente pode ser responsabilizada pela retenção. A primeira, porque não é quem remunera ao contratado; e a segunda, porque não é a contratante.

Entendo que, no caso, ambos deveriam figurar no pólo passivo como responsáveis conjuntamente pelo dever jurídico da retenção. Município de São Paulo e SPTRANS possuem uma relação jurídica que as une como entes da administração pública municipal. Formam um sistema em que as competências e funções são repartidas entre si. A regulação e contratação permanece com o Município de São Paulo que, através de lei, confia a outra entidade da administração pública o gerenciamento do sistema de transporte.

Para fins tributários, considerá-las em conjunto melhor atende ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva. De fato, a aplicação por subsunção do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 violaria princípios constitucionais, colocando em desigualdade outros contribuintes em situação semelhante.

Não só em contratos que envolvem a administração pública, mas em qualquer situação em que seja possível a delegação do gerenciamento financeiro a uma outra empresa de um grupo econômico ou consórcio, por exemplo, não haveria a possibilidade de se exigir a retenção.

A exigência deve ser, nesses casos, do conjunto de empresas e não de uma ou outra.

No presente caso, essa é minha razão de decidir. A fiscalização caracterizou a cessão de mão de obra, a meu ver, com acerto; porém, exigiu a retenção apenas do contratante, Município de São Paulo. Entendo que a SPTRANS não poderia ser desconsiderada em sua responsabilidade tributária.

Desse procedimento resultou uma incoerência, a cessão de mão de obra foi caracterizada em relação a SPTRANS; no entanto, a retenção foi exigida do Município de São Paulo.

Por tudo, entendo que há vício material no lançamento pelo erro na identificação do sujeito passivo.

É esse meu entendimento.

Julio Cesar Vieira Gomes.

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Trata-se de auto de infração com base no disposto no artigo 31 da Lei de Custeio da Previdência Social, que determina que o contratante de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra deve reter e recolher 11% sobre o valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

No caso, discute-se a obrigatoriedade da Secretaria Municipal de Transporte do Município de São Paulo em efetuar a retenção dos 11% sobre os valores por ela pagos às concessionárias de serviço público de transporte coletivo de passageiros, mais especificamente sobre os valores despendidos ao CONSÓRCIO UNISUL, conforme o relatório elaborado pelo ilustre Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo. Ressalte-se ainda a questão da solidariedade apontada no auto de infração entre a concessionária e a concedente pelos valores que o Fisco entende que deveriam terem sido recolhidos a título de retenção previdenciária.

Do exame do auto de infração, do acórdão da impugnação ao lançamento e do recurso de ofício acostado aos presentes autos, entendemos que o cerne da questão a ser debatido se desdobra em dois pontos principais: o cabimento da prestação de serviços mediante cessão de mão de obra na concessão de serviços públicos e a efetiva cessão dos trabalhadores pela prestadora de serviços à Secretaria Municipal de Transporte, no caso em concreto do presente processo administrativo tributário.

Diante dessa premissa, e partilhando da opinião que o Direito Tributário é um direito de superposição, encaminharemos o presente voto com a preliminar análise jurídica do contrato de concessão de serviços públicos e sua compatibilidade com o instituto da prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra. Na seqüência, partindo da cópia de instrumento da concessão acostado aos autos, analisaremos se as premissas jurídicas que embasam o contrato de concessão de serviços públicos compatível com as disposições do artigo 31 da Lei de Custeio da Previdência Social se aplicam ao contrato em apreço. Em caso positivo, avançaremos na verificação se houve efetiva cessão dos trabalhadores pela prestadora de serviços públicos ao Poder Concedente, para, enfim, concluir ou não pela procedência do lançamento, consoante as provas acostadas pelo Fisco aos autos.

A concessão de serviços públicos, prevista no artigo 175 da Constituição Federal, foi regulamentada pela Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, que em seu artigo 2º, apresenta os conceitos legais sobre concessão:

*Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se:*

*I - poder concedente: a União, o Estado, o Distrito Federal ou o Município, em cuja competência se encontre o serviço público, precedido ou não da execução de obra pública, objeto de concessão ou permissão;*

*II - concessão de serviço público: a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de*

**empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado;**

III - concessão de serviço público precedida da execução de obra pública: a construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação ou melhoramento de quaisquer obras de interesse público, delegada pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para a sua realização, por sua conta e risco, de forma que o investimento da concessionária seja remunerado e amortizado mediante a exploração do serviço ou da obra por prazo determinado;

IV - permissão de serviço público: a delegação, a título precário, mediante licitação, da prestação de serviços públicos, feita pelo poder concedente à pessoa física ou jurídica que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco. (sublinhamos)

Depreende-se, do texto legal, que a concessão de serviço público é a transmissão para que o particular preste esse serviço, **por sua conta e risco**, durante prazo determinado. Tal outorga deve se dar sempre por contrato (artigo 4º da Lei nº 8.987), e ser precedida de licitação.

O contrato de concessão de serviço público deve conter as cláusulas essenciais arroladas no artigo 23, dentre as quais destacamos: o objeto e a área da prestação; o prazo da concessão; a forma e condições de prestação do serviço; os critérios, indicadores, fórmulas e parâmetros definidores da qualidade do serviço; o valor e os critérios e procedimentos para o reajuste e a revisão das tarifas; os direitos, garantias e obrigações do poder concedente e da concessionária, inclusive os relacionados às previsíveis necessidades de futura alteração e expansão do serviço e conseqüente modernização, aperfeiçoamento e ampliação dos equipamentos e das instalações; etc.

As cláusulas essenciais mencionadas, dentre tantas outras, são exemplos dos poderes reservados pela lei à Administração Pública quando da concessão de serviços que por ela poderiam, ou deveriam, ser prestados por serem “necessidade de interesse geral dos administrados”<sup>1</sup>, em face de seu caráter de serviço público. Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>2</sup> ensina que “é o Estado, por meio da lei, que escolhe quais as atividades que, em determinado momento, são consideradas serviços públicos” e que, no caso brasileiro, por vezes a própria Carta escolhe, como o faz quanto ao transporte coletivo (CF, artigo 30, V).

Assim, podemos afirmar que decorre do interesse geral na fruição dos serviços e do fato de ser prestado pela Administração Pública, que o contrato de concessão dos serviços públicos ao particular possua cláusulas e condições que exorbitam àqueles firmados no âmbito privado, entre particulares. Essas condições e cláusulas são chamadas de exorbitantes.

Tratando das cláusulas exorbitantes Maria Sylvia Di Pietro explicita que estas “conferem ao concedente os poderes de alterar e rescindir unilateralmente o contrato, fiscalizar

<sup>1</sup> Serviço público, segundo Diógenes Gasparini, no sentido material é “uma função, uma tarefa uma atividade da Administração Pública, destinada a satisfazer as necessidades de interesse geral dos administrados”

(GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 293)

<sup>2</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 20ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2007. p.89.

14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 25/07/2014 por CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA,

Assinado digitalmente em 29/07/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

a sua execução, aplicar penalidades...”<sup>3</sup>, isto é, **caracteriza o poder contratual exorbitante a unilateralidade das decisões**, no limite da lei e do contrato referente à concessão.

Apoiados nos conceitos acima expostos, podemos dizer que o contrato de concessão de serviço público é aquele que enseja a delegação da prestação de determinado serviço – previsto na lei como público – ao particular, para que este **o execute, por sua conta e risco**, durante todo o prazo contratualmente previsto, **mediante retribuição por meio de tarifa (paga pelo usuário do serviço público)**. O contrato administrativo de concessão outorga à Administração Pública poderes para – unilateralmente – alterar ou rescindir o contrato e ainda fiscalizar sua execução, aplicando, ela própria, penalidades quando for o caso.

Perquirindo os pontos essenciais da definição acima, encontramos a questão da execução e a assunção dos riscos pelo concessionário dos serviços públicos, e a forma de remuneração (tarifa paga diretamente pelo usuário). Dito de maneira diversa: **cabe ao concessionário a execução do serviço público, assumindo ele, todos os riscos desta execução e sendo remunerado por tarifa, que lhe é paga diretamente pelo usuário** do serviço que ele presta em nome da Administração.

Completa nossa identificação dos pontos essenciais, o entendimento de Lucas Rocha Furtado<sup>4</sup> sobre os requisitos necessário à prestação de serviços públicos sob regime de concessão, que transcrevemos pela clareza:

*“1. deve tratar-se de serviço privativo do Estado, definido na Constituição Federal ou em lei como serviço público*

*2. o serviço a ser delegado deve admitir a sua exploração em caráter empresarial, em que as receitas auferidas pelo concessionário sejam suficientes para cobrir as despesas necessárias à prestação;*

*3.o serviço deve ser prestado à população, sendo o concessionário remunerado pelo usuário por meio de tarifa;*

*4. deve-se tratar de serviço ‘uti singuli’; e*

*5.a existência de lei ou dispositivo constitucional que autorize a delegação do serviço à concessionária.” (negritamos)*

Cotejando as características do contrato de concessão de serviços públicos com os requisitos essenciais para a concessão, encontramos a execução dos serviços pelo concessionário (assim entendida a prestação por sua conta e risco), e a remuneração por tarifa, paga diretamente pelo usuário.

Ao se analisarmos a concessão de serviços de transporte público municipal, veremos que, **em tese**, tal concessão atende aos requisitos essenciais, extraídos da lei, acima observados. Observa-se que há disposição constitucional (CF, art. 30, V) que definindo o transporte público urbano com serviço público, permite que ele seja prestado por meio de contrato de concessão. O concessionário teria condições de prestar o serviço sob sua conta e risco, sendo remunerado por tarifa.

<sup>3</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *ob. cit.* p. 273.

<sup>4</sup> FURTADO, Lucas Rocha. *Curso de Direito Administrativo*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007. p.553.

Mas, será que é isso que ocorre no caso em apreço?

Não nos parece. Vejamos.

O contrato de concessão acostado aos autos dispõe em sua cláusula QUARTA os deveres da concessionária. Após descrever as obrigações ordinárias de um típico contrato de concessão, contém a seguinte redação em seu item 4.1.4:

*“4.1 Constitui obrigação da concessionária...:*

*4.1.4 cumprir as normas de operação e arrecadação, inclusive as atinentes à cobrança de tarifa;*

*4.1.4.1 A concessionária é responsável pela operacionalização e custeio da comercialização de viagens quando feitas no veículo*

*...”*

Num primeiro olhar, pode-se entender que ao determinar que a concessionário cumpra as normas de arrecadação atinente à cobrança de tarifa, o contrato busca explicitar que o prestador de serviço não pode cobrar mais do que o estabelecido. Não é isso que a inteligência do item 4.1.4.1 permite deduzir, pois determinar que a concessionária é **responsável pela operacionalização e custeio da comercialização de viagens quando feita no veículo** não pode ser entendido de forma diversa a um comando que remete à dedução de que a tarifa, paga pelo usuário, não fica de posse da concessionária.

Essa inferência pode ser comprovada por meio da análise de outra disposição contratual, contida na cláusula 7ª, especificamente nos itens 7.4 conjugado com o 7.7:

*“7.4 O montante da receita proveniente da arrecadação tarifária, incluídas as receitas adicionais e extra-tarifárias, será destinado ao pagamento respeitada a seguinte ordem:*

*7.4.1 Permissionários e concessionários do serviço de operação de transporte coletivo de passageiro;*

*7.4.2 Despesas de comercialização;*

*7.4.3 Parcela de 3,5% referida no item 7.6<sup>5</sup>*

*...*

*7.7 Os procedimentos operacionais transferência de informações e de liquidação dos valores de remuneração estão descritos no anexo 4.2 do Edital.” (sublinhamos)*

Consta-se, principalmente pela dicção do item 7.4.1 **que os valores arrecadados a título de tarifa, são concentrados na pessoa jurídica concedente** que depois os distribui, de acordo com critério que envolve primordialmente os valores propostos como remuneração na concorrência pública e o número de passageiros transportados.

Essa é a forma utilizada para operacionalizar o sistema por meio do chamado **“bilhete único”** que permite que toda a arrecadação seja concentrada junto ao Poder

<sup>5</sup> Item 7.6 do contrato, p. 14, determina que *“do montante arrecadado pelo Sistema será retida a parcela de até 3,5% para a realização das atividades de gerenciamento das receitas e pagamento comuns ao sistema interligado e aos serviços complementares, fiscalização e planejamento operacional”* em 18/07/20

Concedente, que posteriormente, segundo critérios estabelecidos, remunera cada um dos concessionários e permissionários, afastando com essa prática qualquer risco inerente à atividade destes, que recebem em função dos custos incorridos, consoante se observa nos itens 4.32 página 7, do Relatório Fiscal do Auto de Infração que aqui se analisa.

Ressalte-se que o próprio contrato, na supra reproduzida cláusula 7.4, trata a signatária do contrato como permissionários e concessionários do serviço de **operação** de transporte coletivo de passageiro, demonstrado que estes não prestam o serviço de transporte coletivo, mas sim **o operacionalizam**.

**Importa**, para firmarmos nossa convicção, **que a inexistência do risco inerente ao serviço público delegado ao particular desnatura a concessão** especificamente quanto à relação entre o poder concedente e o concessionário, **uma vez que este não está substituindo aquele, no sentido da efetiva (total e completa) prestação do serviço ao particular, ao usuário**. Nessa hipótese, **o que ocorre de fato é que a Administração Pública se socorre do particular para a realização de etapas do serviço, da parte dele mais afeta aos quesitos operacionais** como, por exemplo, aconteceria, ao se fazer um paralelo com o serviço de água e esgoto, se determinada empresa se responsabilizasse pela rede de água, pela implementação e manutenção da tubulação, enquanto que a efetiva captação, tratamento, continuidade do fornecimento, cobrança e gerenciamento permanecesse com a Administração Pública.

É isso o que efetivamente ocorre no Município de São Paulo.

Por meio da Secretaria Municipal de Transportes, **houve a contratação de empresas particulares para a operacionalização do transporte coletivo, para que essas empresas colocassem veículos e os profissionais necessários à sua utilização à disposição dos usuários, porém seguindo todas as determinações do poder público, que gerencia, fiscaliza, administra, cobra as tarifas e paga todas as despesas da prestação de serviços, tomando para si a efetiva prestação. O que de fato resta aos particulares é a disponibilização de veículos, com seus condutores e cobradores, em número, trechos e horários determinados pelo Poder Concedente**.

**Importantíssimo ainda, pois ponto fulcral da distinção entre concessão de serviços públicos e a contratação de prestadores de serviços para a realização destes, recordar que os “concessionários” são remunerados com base em sua planilha de custos, o que por óbvio, elimina qualquer risco empresarial com a prestação do serviço de transporte público de passageiros**.

Nem se diga, para deixarmos clara a necessária distinção, que o contrato de concessão de serviços públicos não se desvirtua em face das situações acima apontadas por conta da possibilidade da existência de cláusulas exorbitantes.

Como visto alhures, estas se caracterizam pela possibilidade da rescisão e da alteração unilateral, e não pela assunção dos riscos pelo Poder Público. Ao assim agir, a Administração não delega a particular a prestação dos serviços, somente o contrata para com ela colaborar na consecução destes.

Tal situação também é reconhecida pela doutrina como fator determinante na **distinção entre concessão de serviço público e prestação de serviços para Ente Público que**

diretamente presta o serviço público. O próprio parecer de Adilson Dallari anexado em memoriais reconhece a distinção ao preceituar (p. 6 do parecer):

*“Portanto são traços que caracterizam o contrato de prestação de serviço: o aparelhamento administrativo como beneficiário direto de uma atividade meio, a descrição precisa e completa do serviço a ser prestado no próprio corpo do contrato, a remuneração fixa e invariável, a ausência de risco por parte do contratado...” (negritamos)*

Este é o ponto fulcral que precisamos delinear.

Se verificarmos que efetivamente há delegação ao particular para a efetiva prestação dos serviços de transporte público urbano na cidade de São Paulo, não há que se falar em retenção previdenciária pelo tomador de serviços, uma vez que não houve essa prestação específica, pois o denominado prestador, ou seja, o concessionário, não trabalhou para a Administração, ao reverso, laborou no lugar dessa.

Agora, por todo o exposto, e pelo que se observa e se comprova pelos documentos acostados ao presente processo administrativo tributário, é que – **no caso em apreço – não há a efetiva substituição do Poder Público Municipal na prestação de serviços de transporte público de ônibus em São Paulo, há sim contratação – por meio de um contrato de concessão – do particular para que este, sob a coordenação, administração e gerência da Administração Pública – operacionalize o serviço de transporte por meio de seus veículos devidamente conduzidos e operados por seus empregados.**

Nada mais ocorre senão a contratação dos serviços de transporte de passageiros.

Nem se diga que tal “**modelo**” de concessão é incompatível com a legislação. Vera Monteiro<sup>6</sup> analisando a questão, preceitua:

“a posição especial da Administração decorreria de sua natureza extracontratual, e não da idéia tradicional, segundo a qual o contrato administrativo importaria no reconhecimento de um plexo pré-determinado de prerrogativas em toda e qualquer situação. **O que é peculiar nos poderes públicos é o fato de a Administração poder exercê-los – com relação àqueles previstos no instrumento –, de forma unilateral e auto-executória.”**

Ciente dessa possibilidade, causada pela diversidade de riscos e fatores que impedem o particular de substituir o Poder Concedente na prestação do serviço público, a legislação buscou preservar o interesse da Previdência Social. Para tanto, alterou o Regulamento da Previdência Social dando nova redação ao artigo 219, § 2º, inciso XIX, por meio do Decreto 4.729, de 2003, que dispôs:

*“Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216.*

*§ 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 03 de janeiro de 1974, entre outros.*

*§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:*

...

*XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão;” (negritamos)*

Ora, não teria sentido e portanto, ofenderia o princípio do legislador racional, se o instituto da retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal/fatura de serviços (NFFS), prestados mediante cessão de mão-de-obra, fosse incompatível, “ab ovo”, com os contratos de concessão de serviços públicos.

Logo, verificado que na presente concessão de serviços públicos o concessionário não substitui o concedente, ou seja, não presta o serviço assumindo o risco e sendo remunerado diretamente pelo usuário, por tarifa, torna-se cabível, caso o serviço seja prestado ao concedente mediante cessão-de-obra, a retenção de 11% sobre o valor da NFFS.

Em acréscimo, devemos ressaltar que para muitos o instituto da retenção não é incompatível com o modelo de concessão de serviços públicos, pois não há restrição legal ou teórica que subsidie essa impossibilidade, ao reverso para esses o contrato administrativo não diverge do particular quanto à sua compatibilidade com os demais ditames do sistema jurídico.

Novamente encontramos em Vera Monteiro<sup>7</sup> o respaldo doutrinário para esse entendimento, vejamos:

*“deve restar claro que o conteúdo mínimo da legalidade, quando se trata da atuação da Administração Pública, é variável: ora basta uma relação de compatibilidade com o ordenamento, ora ele próprio exige uma relação de conformidade, seja em relação à forma, seja em relação ao conteúdo pré-estabelecido pela norma. E a opção por um sentido ou outro está totalmente relacionada ao setor do direito público a que se esteja referindo. Em matéria tributária, por exemplo, faz parte da nossa história constitucional a exigência de lei formal que fixe todos os contornos da interferência estatal na liberdade e propriedade privada..”(sublinhamos)*

Por todo o exposto, e pelas provas acostadas ao Auto de Infração, mencionadas nos itens 6.19 ao 6.48 do Relatório Fiscal, **conclui-se que a Administração Pública contratou o particular para a operacionalização da prestação de serviço de transporte, remunerando esse particular e mantendo o risco da atividade, uma vez que o concessionário recebe valores definidos por meio de sua planilha de custo, tudo isso por meio de contrato de concessão.**

Tal constatação nos conduz à necessidade da verificação dos requisitos da prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra para a conclusão sobre a procedência ou não do lançamento fiscal, uma vez que no caso em apreço, observou-se que a concessionária prestou serviços de transporte de passageiros para a SMT.

Como dito no relatório fiscal, há cessão de mão-de-obra quando o prestador de serviços coloca seus empregados à disposição da contratante, prestando serviços em local por ela indicado, serviços esses que são necessidade permanente desse contratante.

Segundo a autoridade fiscal, houve prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra (item 6.15 do Relatório Fiscal), pois os motoristas e cobradores, além de outros funcionários da concessionária foram cedidos à SMT, uma vez que laboravam nos ônibus ou instalações indicadas pela concessionária, seguindo determinações constantes do contrato e das Ordens de Serviço de Operação (Anexo VIII) do Relatório Fiscal, emitidas pela SMT.

A importância de tais ordens de serviço é fulcral na verificação da cessão de mão-de-obra, pois tal meio de prestação de serviços se caracteriza pela existência de disponibilização dos trabalhadores da prestadora à tomadora e segundo alguma jurisprudência<sup>8</sup> essa se disponibilização se verifica quando os trabalhadores do prestador se encontram sob as ordens do tomador.

Com o devido respeito não nos parece o melhor entendimento sobre o requisito legal.

Segundo o parágrafo 1º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social reproduzido linhas atrás, “**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**”, ou seja, não há necessidade de que exista um controle das atividades dos trabalhadores do prestador pelo contratante.

**Ao reverso, se existir o comando pelo tomador das atividades dos trabalhadores vinculados ao prestador de serviços, por estes serem necessidade permanente do contratante e aliado ao fato de serem prestados continuamente e nas dependências deste tomador de serviços, ou ainda em local por ele indicado, o que se verificaria – muito fortemente – é a possibilidade de criação de vínculo de emprego entre o tomador de serviços e o trabalhador da empresa terceirizada.**

Isto porque se encontrariam presentes os requisitos da relação de emprego, a saber: i) **pessoalidade**, pois não se poderia fazer substituir o trabalhador em face do vínculo pessoal que se formaria entre o responsável pelas ordens – representante do tomador – e o executor dessas ordens – trabalhador da contratada; ii) **habitualidade**, decorrente lógico da habitualidade na prestação de serviços pelo contratado; iii) **onerosidade**, uma vez que os serviços prestados não são gratuitos; iv) **subordinação** que por óbvio surgiria das ordens emanadas pelo tomador e cumpridas de plano pelo contratado.

Assim, a verdadeira cessão de trabalhador, a disponibilização do empregado do prestador de serviços ao tomador, deve ser verificada sob dois planos distintos. **O primeiro ocorre quando o contratado efetivamente deixa o seu trabalhador sob as vistas do tomador**, sob sua guarda, como acontece – por exemplo – nos serviços de vigilância, de

<sup>8</sup> REsp 499.955/RS. STJ. Rel. Min Teori Zavascki: “... 3. Não se configura a cessão de mão-de-obra se **ausentes os requisitos de colocação de empregados à disposição do contratante (submetidos ao poder de comando desse) e de execução das atividades no estabelecimento comercial do tomador de serviços ou de terceiros.**” (grifamos)

limpeza, de segurança etc... Nessa primeira visão verifica-se a efetiva disponibilização pela própria outorga do trabalhador pelo contratado ao contratante - durante a jornada de trabalho estabelecida no contrato entre o tomador e o prestador de serviços – que mantém **sob seu foco** a força laboral do prestador de serviços.

Porém, também ocorre a cessão de mão-de-obra segundo outro modelo de disponibilização. Por vezes, o contrato entre prestador e tomador não exige a disponibilização integral do ‘funcionário’ do contratado como, por exemplo, nos casos de manutenção de máquinas, equipamentos ou instalações; de profissionais de saúde, cobrança, coleta ou reciclagem de resíduos, entrega de contas ou documentos, etc... **Nesse segundo plano da cessão de mão-de-obra** não é pela entrega de forma integral da mão-de-obra do prestador ao tomador que se consubstancia a disponibilização daquela. **Observa-se a cessão do trabalhador quando seu empregador, o contratado, por força do contrato de prestação de serviços que firmou com o tomador, utiliza sua força laboral na consecução do objeto do pacto firmado com seu contratante, deixando de contar com essa mão-de-obra para outras atividades de seu interesse.** Esse é o entendimento pelo qual a melhor doutrina assevera, como mencionado no relatório fiscal, que há cessão de mão de obra quando o prestador não consegue firmar outro contrato de prestação de serviços como igual teor, sem aumentar o efetivo de trabalhadores com os quais pode contar, ou seja, ele disponibilizou, cedeu seus empregados ao contratante para que esses cumpram o mister contratual que ele, contratado, firmou.

**Essa última acepção, do prestador de serviços que disponibiliza seus empregados ao tomador, por força de prestação de algum serviço contratualmente ajustado,** desde que esse serviço seja necessidade permanente do contratante e se desenvolva no local indicado por esse contratante, **acontece no caso em apreço, segundo as provas acostadas aos autos. Vejamos.**

Ressalta a Autoridade Notificante que o concessionário deve seguir estritamente os ditames das Ordens de Serviço de Operação (OSO) (pg. 6 do RF, item 4.29). Tais ordens de serviços explicitam não só o itinerário dos ônibus, como também os horários, tamanho dos veículos, enfim, todas as características operacionais do serviço a ser executado, o que denota, sem a menor sobra de dúvida que o controle da atividade é realizada pelo tomador, restando somente ao prestador, disponibilizar os meios materiais e humanos para a realização da atividade, isto é, prestar os serviços de operacionalização do transporte público mediante cessão de mão-de-obra. **Significativa a leitura da OSO nº 001/031 (Anexo VII do RF), que em sua cláusula 3 explicita não só os trechos, itinerários, horários, mas também o número de ônibus, mini e micro ônibus, inclusive o número mínimo de carros para início de operação.**

**A Autoridade Fiscal já demonstrava a existência da cessão de mão-de-obra ao alertar que coube ao prestador de serviços o envio mensal ao contratante do dimensionamento da equipe utilizada, mencionando o quantitativo de trabalhadores – por categoria profissional – utilizado na prestação de serviços, o que demonstra que o tomador de serviços não se preocupa com a prestação de serviços em si, mas sim como os serviços são prestados, na minudência dessa prestação, buscando não só o resultado da prestação como também definindo todo o modo pela qual esse fim será alcançado.** Tal nível de administração nos permite a dedução que a administração, o gerenciamento, o custeio, enfim, o controle da prestação de serviços públicos de transporte é do poder concedente e não da concessionária, mera cedente de mão-de-obra.

Essa afirmação de que o concessionário não é o prestador de serviços de transporte público e sim mero executor do serviço, também pode ser obtida no próprio Decreto Municipal nº 42.736, de 2002, que regulamenta o contrato firmado entre as partes, consoante o disposto na página 76, no artigo 3º, inciso XI, que define “**operador do transporte a pessoa jurídica a que for delegada os serviços de operação do transporte público**”.

Não obstante todo o exposto é INEGÁVEL que as partes, Secretaria Municipal de Transportes – concedente – e consórcios de empresas de ônibus – concessionários – entendiam que os serviços prestados por esses para aquela seriam prestados mediante cessão de mão-de-obra. Consoante bem apontado pelo Auditor Fiscal Notificante, o próprio instrumento de vontade firmado pelas partes, ou seja, o contrato de execução dos serviços – devidamente anexado aos autos, previa, em sua cláusula 19.1.25 (pg.29 do Contrato de Concessão) que:

**“19.1.25 O Poder Concedente e as Concessionárias constituirão Grupo de Trabalho que apresentará critérios para o desconto da parcela de cada Concessionária a ser destinada ao pagamento do INSS”(grifamos)**

Ora, porque a inserção de tal cláusula se não houvesse a ciência de que o serviço seria prestado mediante cessão de mão-de-obra? É razoável supor que o maior município do Brasil, possuidor de Tribunal de Contas próprio e de uma Procuradoria de tamanha envergadura, não soubesse que só há obrigação tributária quanto às contribuições previdenciárias para o tomador de serviços se esse é prestado mediante cessão de mão-de-obra ou se contratado por meio de cooperativa de serviços?

**Não é razoável. Quanto mais ao se recordar que, esse mesmo município, nos idos de 2003, propôs, junto à Justiça Federal, Ação Declaratória de inexistência de responsabilidade tributária disposta no artigo 31 da Lei nº 8.212.**

Em Apelação/Reexame Necessário de nº 0003576-10.2003.4.03.6100/SP, o TRF da 3ª Região reafirmou a existência da cessão de mão-de-obra nos serviços de operacionalização de transporte público, independentemente da forma de contratação, determinando a obrigação do Poder Concedente em realizar a retenção dos 11% sobre os valores da prestação de serviços.

Analisando os Embargos de Declaração propostos pela Fazenda Pública, o Desembargador Federal Cotrim Guimarães, em 16 de agosto de 2011, entendeu por bem acolher os embargos, sem modificação dos efeitos do acórdão embargado, acrescentando nos seguintes termos o régio acórdão:

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - ACRÉSCIMO EFETUADO, SEM EFEITO MODIFICATIVO AO DISPOSITIVO RECURSAL ANTES FIRMADO, PARA RECONHECER A CONFIGURAÇÃO DE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA - PROVIMENTO AOS DECLARATÓRIOS.**

*1. Merecem os embargos declaratórios acolhida, para o acréscimo infra, após os julgados constantes de fls. 535, sem modificação no desfecho então firmado.*

*2. "Como se extrai do quanto estabelecido pelo parágrafo 3º, do artigo 31, da Lei 8.212/91, mormente em sua porção final, irrelevante se apresenta a forma de contratação que venha a*

*pretendente a utilizar, em nada a afastando, pois, da situação tipificada pelo enfocado parágrafo.*

*3. Não prospera a alegação segundo a qual não existe cessão de mão-de-obra, pois, segundo o dispositivo supra citado, não há necessidade de que os segurados sejam colocados à disposição do contratante, em suas dependências, caindo por terra, portanto, a afirmação segundo a qual necessário que os funcionários estejam sujeitos aos mandos da contratante, a fim de se configurar cessão de mão-de-obra.*

*4. Abrangente a disposição do citado § 3º, do art. 31, Lei 8.212/91, a envolver serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da contratante, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.*

*5. A atividade da empresa adequa-se ao inciso XIX do § 2º, do art. 219, do Decreto 3.048/99, a enquadrar como sujeito à sistemática da retenção de 11%, ora debatida, o serviço de "operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão", atividade esta realizada pela ora apelante".*

*6. Provedimento aos embargos de declaração, para os acréscimos supra, sem modificação do desfecho recursal (em dispositivo) antes firmado. (grifamos)*

Havia, ou há, dúvida interpretativa ou desconhecimento da obrigação tributária? Havia, ou há, questão discutível sobre a subsunção fática no caso presente? Houve – ao longo de todo o período antecedente ao novo modelo de prestação de serviços públicos de transportes no Município de São Paulo – tempo hábil para se compreender a questão e se cumprir o ditame legal? Com certeza a resposta é positiva. As partes tinham e tem ciência da exigência tributária.

Importante ressaltar, por amor ao princípio da verdade material, que todo o acima exposto se encontra reproduzido no Relatório Fiscal que embasou a presente autuação, conforme todas as menções realizadas ao longo do presente voto.

Assim, por tudo o exposto, vejo configurada a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, o que enseja a obrigação da retenção da antecipação da contribuição previdenciária incidente sobre os serviços de operacionalização do transporte público, uma vez que ao firmar um contrato que determina que seu veículo deva seguir trajeto e horário determinado pelo contratante de seus serviços, o prestador desses serviços cede seus empregados ao contratante, uma vez que com eles não pode mais contar, em face da disponibilização deles para realização dos serviços pactuados com o tomador.

Inegável também, que a prestação dos serviços de transporte de passageiros ocorre em local definido pelo Poder Concedente, uma vez que as mencionadas OSO (Ordens de Serviços Operacionais), além da definição da linha, definem seu itinerário, cabendo ao empregado da concessionária, segui-lo.

Por fim, e por que não dizer, por óbvio, a necessidade de uma pessoa jurídica encarregada de prestar um serviço de transporte público, manter uma frota de ônibus, devidamente operado, é permanente.

Em conclusão, entendo ser devida a retenção de 11% sobre a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra no caso da contratação, por meio do contrato de concessão anexado, de empresa prestadora de serviços de transporte público de passageiros.

Importantíssimo ressaltar, consoante as acertadas e constantes referências do relatório fiscal, que o vínculo entre tomador e prestador de serviços se forma entre a Secretária Municipal de Transporte, ou seja, a própria Prefeitura Municipal de São Paulo e as empresas concessionárias.

Tal afirmação decorre das constatações que passamos a visitar.

Como dito acima, segundo o artigo 30, inciso V, da Carta Magna compete aos Municípios “organizar e **prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão**, os serviços públicos de interesse local, **incluído o de transporte coletivo**, que tem caráter essencial”. Cumprindo o ditame constitucional o Município de São Paulo, promulgou a Lei Municipal nº 13.241, de 2001, que dispõe sobre a organização dos serviços do Sistema de Transporte Coletivo Urbano de Passageiros na Cidade de São Paulo, e autorizou o Poder Público a delegar a sua execução. Importante realçar que o artigo 5º, inciso V, da Lei nº 13.241, (reproduzida na página 57, anexo III, do relatório fiscal) reafirma:

*Art. 5º - Para os efeitos desta lei, consideram-se:*

*I – Poder Público: a Prefeitura Municipal de São Paulo, por meio da Secretaria Municipal de Transportes;*

...

*V - poder concedente e permitente: Poder Público;*

Em consequência da Concorrência Pública nº 012/2002, prevista no artigo 6º, inciso I, a Prefeitura de São Paulo, por meio da sua Secretaria Municipal de Transportes, firmou contrato de concessão de serviço de Transporte Coletivo Urbano de Passageiros, cuja cópia consta do anexo VI do anexado relatório fiscal.

Todo o relato acima visa, como dito, reafirmar a constatação que o poder concedente (na verdade contratante dos serviços, como demonstrado ao longo do presente voto) é a própria Administração Pública Municipal, ou seja, a Prefeitura do Município de São Paulo por meio de sua secretaria especializada, a de Transportes.

Ela tem a incumbência, dada pelo artigo 8º da Lei nº 13.241, de:

*“Art. 8º - Constituem atribuições do Poder Público:*

*I - planejar os serviços do Sistema de Transporte Coletivo Urbano de Passageiros;*

*II - autorizar e regular todas as linhas ou trechos de linha dos Serviços de Transporte Coletivo Urbano, terminais e paradas, que estejam em território do Município, independentemente de sua origem ou do poder delegador, disciplinando a sua inserção no espaço urbano do Município, especialmente quanto ao Sistema Integrado;*

**III - regulamentar o Serviço de Transporte Coletivo Público de Passageiros, observando-se as seguintes diretrizes:**

a) **cumprir e fazer cumprir as disposições que regem o Serviço, bem como as cláusulas do contrato;**

b) **fiscalizar e controlar permanentemente a prestação do serviço;**

c) *aplicar as penalidades legais, regulamentares e contratuais;*  
...

g) *homologar reajustes e proceder à revisão das tarifas, mediante as normas pertinentes e os contratos;*

h) **zelar pela boa qualidade do serviço, observadas as condições de eficiência, regularidade, segurança, rapidez, continuidade, conforto, modicidade tarifária, manutenção dos equipamentos, atualidade tecnológica e acessibilidade, particularmente para pessoas com deficiência, idosos e gestantes;**

... “ (grifamos)

Embora se trate da Administração Pública, a quem compete fazer **somente o que a lei determina**, não decorre somente da lei a constatação que os serviços de operacionalização do transporte público em São Paulo foi contratado pela própria municipalidade. O contrato de concessão, que por óbvio embasa o lançamento tributário, põe luz sobre a questão ao estabelecer logo em seu prólogo as partes contratantes: “Prefeitura do Município de São Paulo, por intermédio da Secretaria Municipal de Transportes, representada pelo Sr. Secretário Municipal” conforme se observa na página 134 do relatório fiscal.

Patente o contratante. Patente o obrigado pela Lei 8.212, de 1991, o responsável tributário pelo recolhimento da antecipação compensável da contribuição previdenciária.

Nem se diga que não há repasse de valores do contratante ao contratado no caso em apreço!

Mera leitura do relatório fiscal, e do contrato de concessão anexado basta para esclarecer de maneira definitiva a questão. No item 4.11, a autoridade lançadora explica que a:

*“SPTrans tem a exclusiva competência para emitir as passagens, assim entendidas quaisquer tipos de bilhete: comum, passe de ônibus ou escolar, bem como os créditos eletrônicos. (...). As passagens, pagas em dinheiros pelos usuários na catraca do ônibus, constituem uma antecipação da remuneração contratada”*

Continua, o Auditor Fiscal notificante, a esclarecer no subseqüente item 4.12:

**“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, apurada por**

meio de uma planilha técnica de remuneração estipulada nos contratos e em seus aditivos” (grifamos)

**Ora, a transferência de subsídios se dá do Poder Concedente – Prefeitura por meio da Secretaria – à conta corrente do sistema**, gerenciada pela SPTrans, consoante muito bem explicado no item 4.34 do relatório fiscal, abaixo reproduzido:

*“4.34 Permanece a cargo da São Paulo Transportes S/A – SPTrans – a gestão financeira das receitas e despesas do Serviço de Transporte Coletivo Público de Passageiros, com base no art. 39 da Lei nº 13.241/2001, devendo a empresa manter contas bancárias específicas, destinadas exclusivamente a este fim. **Também são firmados contratos entre a Prefeitura do Município de São Paulo, representada pela Secretaria Municipal de Transportes – SMT e a SPTrans, para prestação de serviços especializados de gerenciamento, fiscalização, administração e engenharia de transporte, compreendendo a manutenção do sistema de pagamento aos operadores do sistema de transporte coletivo urbano de passageiros (ANEXO IX).**” (Grifamos. Sublinhados constam do original)*

A questão da transferência de recursos da Secretaria Municipal de Transportes para a SPTrans é explicitada no item 4.37, pela autoridade notificante, ao analisar o procedimento de pagamento pela gerenciadora do sistema, a SPTrans:

*“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 quês prestam serviços no sistema de transporte coletivo.” (negritamos)*

Nesse ponto se constata, como comprovou o Auditor Notificante, de que há recursos de posse do contratante dos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra transferidos para o prestador de serviços destinados a remunerá-lo e que caracterizariam o repasse de valores do tomador para o prestador de serviços mediante cessão de mão-de-obra.

Mister realçar, com tintas fortes, que a empresa gerenciadora do sistema de transportes da cidade de São Paulo, a SPTrans, é mero agente fiscalizador e administrador do sistema, com a incumbência de gerir – em nome do Poder Concedente - os recursos destinados à retribuir o serviços de transporte de passageiros prestados mediante cessão de mão-de-obra.

Tal constatação, embasada em expressa disposição da lei<sup>9</sup>, implica na responsabilidade da Secretária Municipal de Transportes pela obrigação da retenção, por ser a contratante dos serviços de transporte de passageiros. Entendimento diverso, ou seja, concluir-se que a contratante é a SPTrans levaria, forçosamente, ao absurdo de poder-se afastar a obrigação da retenção com a simples contratação de interposta pessoa para se pagar o prestador de serviços. Dito de modo diverso: bastaria ao tomador de qualquer serviço prestado mediante cessão de mão-de-obra entregar o valor devido àquele que lhe prestou o serviço contratado para outrem, para que esse terceiro pagasse o contratado, para fulminar de morte a obrigação da retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal referente à prestação de serviços, por ausência de disponibilidade sobre o valor pago.

Por óbvio que tal raciocínio não pode prosperar.

**Diante de todo o exposto, verifica-se pelo acostado aos autos que a Secretaria Municipal de Transportes é a contratante dos serviços de transporte de passageiros na cidade de São Paulo e que tais serviços foram prestados mediante cessão de mão-de-obra, devendo a contratante reter e recolher 11% sobre o valor da nota fiscal/fatura respectiva.**

Passando para o lançamento tocante à constituição do vínculo de solidariedade entre a Concessionária e a Administração Pública pelos valores devidos à título de retenção.

Como cediço, a solidariedade decorre da lei ou do contrato. Essa é a dicção do Código Civil, artigo 265. Tratando especificamente da questão, o Código Tributário Nacional, segundo o artigo 124, inciso II, diz que são solidariamente responsáveis aqueles expressamente designados pela lei.

Nem se diga que a disposição do inciso I do mencionado artigo 124 do Codex tributário, que prevê a responsabilidade daqueles que tem interesse comum na ocorrência do fato gerador, se aplica ao caso em apreço, pois como vimos, a situação fática que se apresenta é de um contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, e não de alguém que se encontra no mesmo polo da relação jurídica tributária ensejadora da contribuição previdenciária.

Logo, como não se observou no instrumento de contrato de concessão anexado, qualquer menção à solidariedade entre a empresa de ônibus e o Poder Concedente, o vínculo jurídico de responsabilidade tributária não decorre do acordo de vontades.

Assim, para que restasse o vínculo, tal determinação haveria de constar na lei instituidora do tributo. Ao perquirirmos a Lei de Custeio da Previdência, Lei nº 8.212/91, observaremos que constava da redação original do artigo 31 a imputação do vínculo de solidariedade entre o tomador de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra e prestador desses serviços.

Com o advento da Lei nº 9.711, de 1998, foi instituído para o contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra o dever de reter e recolher 11% sobre o valor da nota fiscal ou fatura da prestação de serviços.

Tal alteração legislativa demonstra clara opção do legislador pela técnica de arrecadação representada pela antecipação da contribuição previdenciária devida pelo prestador em detrimento da garantia do crédito tributário representada pelo vínculo entre contribuinte e responsável solidário.

Assim, torna-se forçoso reconhecer o vício material, por falta de amparo legal, na imputação da responsabilidade tributária por solidariedade.

Por fim, **em conclusão**, voto no sentido de CONHECER o recurso de ofício para dar-lhe PROVIMENTO PARCIAL, para manutenção do crédito tributário contra o devedor principal.