



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.720623/2017-87  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.387 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de novembro de 2022  
**Recorrente** CASA DE SAUDE SANTA MARCELINA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

SERVIÇOS PRESTADOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA.  
RETENÇÃO DE 11% DO VALOR BRUTO DAS NOTAS FISCAIS.

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, e recolher a importância retida em nome da empresa cedente da mão-de-obra.

A retenção por parte do responsável pelo recolhimento sempre se presumirá feita, oportuna e regularmente, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir da obrigação, permanecendo responsável pelo recolhimento das importâncias que deixar de reter.

SERVIÇOS PRESTADOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.  
DISPENSA DA RETENÇÃO DE 11%. REQUISITOS.

São dispensados da retenção de 11% de que trata o art. 31 da Lei nº 8212/91, os serviços relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação profissional, desde que estes sejam prestados pelos sócios da empresa contratada e sem a concorrência de empregados ou de outros contribuintes individuais.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO DE 11%.  
RESPONSABILIDADE DO TOMADOR DE SERVIÇOS.  
DESNECESSÁRIA FISCALIZAÇÃO PRÉVIA DA PRESTADORA DE SERVIÇOS.

A obrigação de reter onze por cento do valor da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra é sempre da empresa tomadora de serviços, não havendo necessidade de fiscalização prévia na prestadora de serviços para verificar o cumprimento das obrigações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Samis Antonio de Queiroz, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), que manteve lançamento de crédito tributário relativo a diferença de retenção, pela recorrente, da parcela correspondente a 11% (onze por cento) do valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços em função da contratação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, sujeitos a tal retenção, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

O Relatório Fiscal do Auto de Infração está às fls. 1323 e seguintes. Por bem descrever os fatos, adoto o relatório proferido pelo julgador de primeira instância (fls. 2015 e seguintes):

Trata o processo em epígrafe do lançamento de contribuições previdenciárias, correspondente à retenção de 11% (onze por cento) incidente sobre o valor bruto dos serviços prestados por empresas contratadas mediante cessão de mão de obra.

Em auditoria fiscal realizada na Casa de Saúde Santa Marcelina, a fiscalização constatou-se que a empresa deixou de reter o valor correspondente a 11% (onze por cento) do valor Notas Fiscais ou Faturas de prestação de serviços emitidas por empresas contratadas mediante cessão de mão-de-obra, na forma prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91.

A Casa de Saúde Santa Marcelina tem como objetivo social a prestação de assistência médica e espiritual a doentes, manter hospitais, casas de saúde e ambulatorios, tendo contratado empresas para a prestação de serviços na área de saúde. Os serviços foram executados por segurados, colocados à disposição da contratante, relativos a serviços médicos, tais como plantões, atendimentos, internações, consultas, cirurgias, procedimentos, exames laboratoriais, exames de ultrassonografia, executados mediante cessão de mão de obra.

A empresa alegou à fiscalização que os serviços foram prestados exclusivamente pelos sócios das empresas contratadas, mas baseados nos documentos apresentados, tais como escala de plantão, relatório dos serviços prestados, relatório de produção, a fiscalização concluiu que os serviços foram prestados por vários profissionais e não somente pelos sócios.

Os valores dos serviços prestados foram apurados com base nas notas fiscais apresentadas e nos lançamentos contábeis da conta 3889 - serviços médicos PJ.

A fiscalização juntou ao processo, por amostragem, notas fiscais, recibos, relação dos profissionais que prestaram os serviços e os contratos de prestação de serviços apresentados (julgamento docs. Fls. 117/1322).

As empresas contratadas estão relacionadas no Relatório Fiscal (fls. 1323/1335), com indicação do nome, CNPJ, endereço, quadro societário, descrição dos serviços prestados e documentos analisados. As prestadoras de serviços são as seguintes:

...

No “Anexo I – Comparativo quadro societário x prestadores de serviços” (fls. 105/109) o Auditor relaciona o quadro societário de cada empresa contratada e os respectivos prestadores de serviços.

A base de cálculo, correspondente aos valores dos serviços prestados mediante cessão de mão de obra, foi apurada com base nos lançamentos contábeis, conta 3889 - serviços médicos PJ, e nas notas fiscais e documentos apresentados. Os valores estão relacionados na planilha - “Anexo II - Prestadores de Serviços - Retenção de 11%” (fls. 110/116).

...

#### IMPUGNAÇÃO:

Inconformado com a autuação, o Sujeito Passivo apresentou impugnação tempestiva (fls. 1343/1367), na qual alega:

##### 1. SÍNTESE DOS FATOS

Faz breve descrição do procedimento fiscal.

##### 2. DO DIREITO

###### 2.1. PRELIMINAR

2.1.1. O Hospital Santa Marcelina - Das finalidades institucionais da Casa de Saúde Santa Marcelina e sua atuação no Sistema Único de Saúde – SUS - Inicia com breve introdução sobre a finalidade institucional da Casa de Saúde Santa Marcelina, seu histórico de ações na saúde pública, sua ilibada reputação e todas as contribuições feitas ao longo de sua existência, por conta própria e em parceria com os Poderes Públicos, sempre em favorecimento da população usuária do sistema público de saúde.

...

2.1.2. Entidade beneficente imune, possuidora do Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS - artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal e Lei nº 12.101, de 2009.

Alega que é entidade imune, nos termos do artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal, e cumpre todos os requisitos para que faça jus à imunidade, especialmente no que diz respeito à Lei nº 12.101/2009.

...

###### 2.1.3. O interesse público

Ressalta, pelo anteriormente exposto, que as atividades desenvolvidas pela impugnante são de interesse público...

O Auditor lavrou o auto de infração sem considerar que a Casa de Saúde Santa Marcelina é entidade beneficente de Utilidade Pública, devidamente declarada pelo Chefe do Poder Executivo, conforme Decreto nº 60.910/1967. A busca por arrecadação não pode sobrepor direitos e garantias fundamentais e individuais de milhares de pessoas. A autuação pretendida coloca em risco não só a manutenção das atividades da impugnante, mas as vidas das pessoas que dela dependem!

Nesse sentido, o Auto de Infração em epígrafe é nulo, por violação aos dispositivos norteadores da Constituição Federal, especialmente o inciso III, do artigo 1º, o *caput* do artigo 5º, os incisos de I a IV do artigo 3º, artigo 6º e inciso II, do artigo 23.

##### 3. DA NECESSIDADE DE CANCELAMENTO DA AUTUAÇÃO.

3.1. Impossibilidade da exação. Não aplicação do artigos 31 da Lei nº 8.212, de 1991. Não ocorrência de cessão de mão de obra.

Faz breve histórico da evolução legislativa do artigo 31, da Lei nº 8.212/91, a partir de sua redação original.

Argumenta que a cessão de mão-de-obra é figura própria do Direito do Trabalho, que significa a contratação indireta da mão-de-obra por intermédio de empresa interposta. Cita jurisprudência.

...

Alega que no caso em análise, os contratos de serviço celebrados entre a impugnante (tomadora) e a empresas contratadas (cedentes) não se enquadram na hipótese legal.

Às fls. 105/109, o auditor relacionou diversos médicos (coluna: *prestadores de serviços*), os quais, segundo seu entendimento, teriam sido "cedidos" pelas pessoas jurídicas (coluna: *prestador*), composta por seus sócios (coluna: *quadro societário*), para realizar serviços médicos nas dependências da impugnante, entretanto, diversos dos supostos prestadores cedidos pelas empresas são na realidade médicos contratados da impugnante e, portanto, "CLTistas", devidamente contratados pelo hospital. Juntou Fichas Financeiras de alguns médicos por ela contratados como celetistas (fl. 1478/1671), não tendo ocorrido a cessão de mão-de-obra desses médicos por intermédio das pessoas jurídicas contratadas. Isso demonstra que o auditor fiscal não concluiu seu trabalho de forma eficiente e adequada, muito pelo contrário, partiu de premissas equivocadas, o que levou a uma infração abusiva e flagrantemente ilegal, supondo que diversos médicos eram na realidade cedidos por pessoas jurídicas prestadoras de serviços, quando na verdade eram médicos contratados pelo próprio hospital.

Diversos outros prestadores indicados pelo Auditor no demonstrativo de fls. 105/109 são na realidade os próprios sócios das pessoas jurídicas contratadas, o que demonstra a ilegalidade da autuação.

A demonstração de que os serviços contratados eram realizados pelos próprios sócios fica evidente com a análise dos contratos já acostados aos autos (fls. 117/1315).

Tratando-se de serviços realizados pelos próprios sócios da empresa contratada, sem o concurso de empregados ou outros contribuintes individuais, a retenção de 11% é dispensada. Cita o Parecer Cosit nº 20, de 20 de janeiro de 2014.

Requer o cancelamento do Auto de Infração.

### 3.2. Violação ao artigo 22 da Lei 8.212, de 1991 - bis in idem.

Argumenta que os sujeitos passivos (contribuintes) desta exação são as empresas prestadoras de serviço, não a impugnante. A Auditoria pretende incluir a impugnante como substituta tributária ou responsável tributária por exação devida pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviço.

No caso em tela, é exigido da impugnante o valor de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, sem que jamais tenha havido a retenção dos referidos tributos, o que onera claramente o patrimônio da impugnante, que é entidade imune, beneficente e declarada como de utilidade pública pelos Governos Federal, Estadual e Municipal (docs. Fls. 1673/1675).

Alega que a retenção dos 11% é antecipação do recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários das pessoas jurídicas prestadoras de serviços, que é deduzida pela empresa prestadora quando do recolhimento da contribuição destinada à Seguridade Social, prevista no art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Se não houve a retenção de 11% pelo tomador, é necessário, antes de qualquer exigência, verificar se o prestador (contribuinte) recolheu o tributo devido (20%) sobre sua a folha de salário, pois, no caso de o prestador ter feito o recolhimento integral das contribuições, não há que se falar em qualquer exigência sobre o tomador de serviço.

A impugnante não pode ser responsabilizada, sem que a autoridade administrativa tenha fiscalizado os prestadores (contribuintes de fato) e analisado sua contabilidade, com o intuito de verificar se estes cumpriram o disposto no artigo 22, da Lei nº 8.212/1991, a fim de evitar a ocorrência do *bis in idem*.

... Ademais, as prestadoras não cumpriram com sua obrigação de efetuar o destaque da retenção de 11% nas Notas Fiscais por elas emitidas.

Sobre a necessidade de fiscalização prévia da prestadora de serviços, cita acórdão do STJ.

Pelo exposto, o crédito exigido não é devido, e, da mesma forma, não seria líquido e certo se devido fosse, já que a fiscalização jamais buscou meios para apurar eventual recolhimento pelas empresas contratadas (prestadoras) a fim de apurar eventual saldo remanescente.

Requer o cancelamento do Auto de Infração.

3.3. Impossibilidade de responsabilização da impugnante. Entidade imune.

Repete a alegação de que é entidade imune, nos termos do artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal e detentora de todos os certificados necessários para o pleno gozo de sua imunidade, portanto, jamais poderia ser responsabilizada pelas contribuições exigidas.

As prestadoras de serviço nunca efetuaram o destaque nas notas fiscais, motivo pelo qual a impugnante jamais fez a retenção dos valores relativos aos 11% incidentes sobre a prestação de serviços.

A impugnante é entidade imune, beneficente e de utilidade pública, e qualquer ofensa a imunidade conferida à impugnante fere gravemente o artigo 195 da Constituição Federal, razão pela qual deve ser prontamente cancelada a autuação aqui combatida

#### 4. CONCLUSÕES

Requer:

4.1. seja a presente autuação cancelada haja vista a flagrante ilegalidade da exação pretendida.

4.2. sejam realizadas as diligências necessárias, a fim de proceder as apurações necessárias.

4.3. seja declarado extinto e arquivado o presente processo administrativo, eximindo a impugnante de qualquer

responsabilidade e penalidade.

A DRJ/RPO julgou o lançamento procedente, mantendo integralmente o crédito tributário lançado. A decisão restou assim ementada:

#### ALEGAÇÕES PESSOAIS. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO.

Ante o caráter vinculado da atividade administrativa, tanto a autuação quanto o julgamento devem abster-se de apreciar arguições de cunho pessoal.

#### SERVIÇOS PRESTADOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO DE 11% DO VALOR BRUTO DAS NOTAS FISCAIS.

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, e recolher a importância retida em nome da empresa cedente da mão-de-obra.

A retenção por parte do responsável pelo recolhimento sempre se presumirá feita, oportuna e regularmente, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir da obrigação, permanecendo responsável pelo recolhimento das importâncias que deixar de reter.

#### SERVIÇOS PRESTADOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. DISPENSA DA RETENÇÃO DE 11%. REQUISITOS.

São dispensados da retenção de 11% de que trata o art. 31 da Lei nº 8212/91, os serviços relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação profissional, desde que estes sejam prestados pelos sócios da empresa contratada e sem a concorrência de empregados ou de outros contribuintes individuais.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO DE 11%. RESPONSABILIDADE DO TOMADOR DE SERVIÇOS. DESNECESSÁRIA FISCALIZAÇÃO PRÉVIA DA PRESTADORA DE SERVIÇOS.

A obrigação de reter onze por cento do valor da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra é sempre da empresa tomadora de serviços, não havendo necessidade de fiscalização prévia na prestadora de serviços para verificar o cumprimento das obrigações.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia com o intuito de produzir provas que deveriam ser apresentadas na impugnação.

### **Recurso Voluntário**

Cientificada da decisão de piso em 24/1/2018 (fl. 2042), a contribuinte apresentou o presente recurso voluntário antes mesmo da ciência formal, em 4/1/2018 (fls. 2043 e seguintes), por meio do qual devolve à apreciação deste Colegiado as exatas teses já submetidas à apreciação do julgamento de primeira instância.

É o Relatório.

### **Voto**

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto que dele conheço.

Não tendo a recorrente apresentado novas razões ou comprovações quanto a suas alegações além daquelas já apresentadas quando de sua impugnação, que foram devidamente analisadas pelo julgador de piso, e por concordar com seus bem lançados fundamentos, os adoto como minhas razões decidir, transcrevendo os excertos a seguir:

#### **1 – Quanto às alegações pessoais:**

Em que pese seus argumentos e o fato de tratar-se de entidade conhecida e reconhecida pelos serviços prestados à população, ...

O procedimento administrativo de lançamento é atividade plenamente vinculada e obrigatória, cabendo tanto à autoridade lançadora como à autoridade julgadora somente a aplicação da lei ao caso concreto, por força do parágrafo único do art. 142 da Lei nº 5.172/1966, CTN:

...

Assim, em que pesem as alegações de possíveis impactos causados às atividades do contribuinte ou à população por ela atendida, cabe à esfera administrativa aplicar as normas legais nos estritos limites de seu conteúdo, sem poder apreciar razões de cunho pessoal.

#### **2 – Quanto serviços prestados mediante cessão de mão de obra. Retenção de 11%.**

O § 3º do art. 31 da Lei define serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra como tendo três requisitos essenciais: i) a colocação dos empregados da contratada à disposição da contratante; ii) ser prestado nas dependências do contratante, ou em local

por ele determinado; iii) serem os serviços contínuos e de necessidade permanente do contratante.

A lista de serviços que se enquadram como cessão de mão de obra é exaustiva, e consta do art. 219 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

...

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

(...)

**XXIV - saúde; e**

...

A Casa de Saúde Santa Marcelina tem como objetivo social a prestação de assistência médica e espiritual a doentes, manter hospitais, casas de saúde e ambulatórios, tendo contratado empresas para prestação de serviços de natureza contínua e permanente, relacionados com a atividade fim da empresa contratante, que a fiscalização considerou como cessão de mão-de-obra, detalhando-os, por prestadora de serviço, nos itens 9.1 a 9.20 do Relatório fiscal e juntando provas relativas a cada prestadora de serviços, às fls. 117/1322.

...

Entretanto, a impugnante apresenta Fichas Financeiras e Fichas de Registro de Empregados, de médicos por ela contratados como empregados. Alega que a fiscalização incorreu em erro ao considerá-los como prestadores de serviço colocados à disposição por empresas prestadoras de serviço.

Não é o que comprovam os documentos juntados. Confrontando os documentos apresentados (Fichas Financeiras e Fichas de Registro de Empregados) com a planilha elaborada pela fiscalização (Anexo I, fls. 105/109) foi possível identificar os prestadores de serviço relacionados que também são segurados empregados da impugnante, conforme quadro seguinte:

...

Entretanto, suas alegações não são suficientes para alterar o lançamento.

Primeiro, porque o fato de determinado médico ser empregado da impugnante não o impede de, também, prestar-lhe serviços por intermédio de empresa prestadora de serviços. É comum, e ocorre na área médica, que os profissionais prestem serviços com vínculo empregatício ou como trabalhadores autônomos, a diversas empresas, adotando turnos de trabalho compatíveis. A análise dos documentos apresentados pela impugnante, notadamente as Fichas de Registro de Empregados, mostram que em muitos casos os profissionais médicos são contratados para trabalhar apenas um ou alguns dias da semana, ou em carga horária de trabalho reduzida, o que permite que prestem serviços a diversos empregadores ou mesmo por conta própria.

Vejamos a carga horária e horário de trabalho dos empregados da impugnante, registrada nas Fichas de Registro de Empregados:

...

Observa-se, em muitos casos, que a carga de trabalho horária é reduzida, possibilitando ao profissional constituir outros vínculos de trabalho.

Segundo, e corroborando o raciocínio quanto à possibilidade do profissional médico manter mais de um contrato de prestação de serviços, a fiscalização juntou às fls. 117/1315 cópias, por amostragem, dos relatórios de produção desses profissionais, vinculados ao faturamento das respectivas empresas prestadoras de serviço, que comprovam o vínculo dos referidos médicos com as empresas prestadoras de serviço, conforme informado nos itens 9.1 a 9.20 do Relatório Fiscal (fls. 1325/1333).

...

Ademais, as empresas prestadoras de serviço não utilizaram somente os serviços dos mencionados médicos na prestação dos serviços à impugnante, como veremos a seguir.

A impugnante alega, também, que nos casos levantados pela fiscalização os serviços foram prestados pelos próprios sócios das empresas, pelo que estava dispensada de efetuar a retenção de 11% sobre o valor das Notas Fiscais / Faturas. A demonstração de que os serviços contratados eram realizados pelos próprios sócios fica evidente com a análise dos contratos já acostados aos autos (fls. 117/1315).

Também neste ponto não lhe assiste razão.

A dispensa da retenção de 11% sobre os serviços prestados mediante cessão de mão de obra está prevista no artigo 120, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, *in verbis*:

**Art. 120. A contratante *fica dispensada de efetuar a retenção*, e a contratada, de registrar o destaque da retenção na nota fiscal, na fatura ou no recibo, *quando*:**

*I - o valor correspondente a 11% (onze por cento) dos serviços contidos em cada nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços for inferior ao limite mínimo estabelecido pela RFB para recolhimento em documento de arrecadação;*

*II - a contratada não possuir empregados, o serviço for prestado pessoalmente pelo titular ou sócio e o seu faturamento do mês anterior for igual ou inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário-de-contribuição, cumulativamente;*

***III - a contratação envolver somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do art. 118, desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais.***

[...]

***§ 2º Para comprovação dos requisitos previstos no inciso III do caput, a contratada apresentará à tomadora declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, de que o serviço foi prestado por sócio da empresa, no exercício de profissão regulamentada, ou, se for o caso, por profissional da área de treinamento e ensino, e sem o concurso de empregados ou contribuintes individuais, ou consignará o fato na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.***

***§ 3º Para fins do disposto no inciso III do caput, são serviços profissionais regulamentados pela legislação federal, dentre outros...***

Conforme se vê, a alegação da impugnante tem previsão no inciso III do artigo 120, da IN RFB nº 971/2009.

Não resta dúvida que, no caso em análise, todos os serviços são relativos ao exercício de profissão regulamentada, eis que prestados por profissionais médicos.

A controvérsia está na prestação dos serviços, se executados somente pelos sócios das empresas contratadas ou executados com o concurso de empregados ou outros contribuintes individuais.

A fiscalização informa no Relatório Fiscal que analisou a documentação apresentada pela impugnante, constatando que os serviços foram prestados com o concurso de outros profissionais. Indica os documentos analisados em cada caso, juntados às fls. 117/1322 e detalha suas conclusões.

De acordo com o relatado pela fiscalização, no item 9 e subitens 9.1 a 9.20 do Relatório Fiscal, observa-se que as conclusões da fiscalização foram baseadas em documentos apresentados, juntados às fls. 117/1322, ou em informações prestadas pela própria impugnante em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal - TIF nº 03 (fls. 49/51), registrando-se, também, casos em que a fiscalizada deixou de atender ao TIF nº 03, não tendo prestado as informações solicitadas pela fiscalização.

Deste modo, ao contrário do que alega o Contribuinte, não estão presentes os requisitos exigidos pela legislação para que haja a dispensa da retenção dos 11%. Ficou

evidenciado que os prestadores de serviço exerciam suas atividades com o concurso de outros trabalhadores, e que os valores deveriam ter sido retidos e recolhidos, conforme legislação em vigor.

Conforme já anotado pelo julgador de piso, a fiscalização demonstrou, por meio dos contratos e dos demais documentos anexados aos autos, que houve *i)* a colocação dos empregados da contratada à disposição da contratante; *ii)* que os serviços foram prestados nas dependências do contratante; *iii)* que se tratava de serviços contínuos e de necessidade permanente da contratante; *iv)* que aqueles que foram objeto do lançamento não foram prestados pessoalmente pelos sócios, sem concurso de empregados ou outros contribuintes individuais, restando configurado que os serviços foram prestados mediante cessão de mão-de-obra. Cito como exemplo o contrato de fls. 154 e seguintes:

Cláusula 1ª: Constitui objeto do presente contrato a prestação de serviços médicos especializados na área de ortopedia aos pacientes....

Cláusula 5ª: ... O atendimento ambulatorial será prestado diariamente na modalidade de Pronto Atendimento.

Cláusula 6ª – Os SERVIÇOS serão prestados nas dependências da CONTRATANTE, que fornecerá materiais, pessoal técnico e administrativo e demais subsídios necessários ao funcionamento do SERVIÇO.

Cláusula 9ª – ...

Parágrafo Primeiro: A CONTRATADA deverá apresentar mensalmente à CONTRATANTE os nomes dos profissionais médicos envolvidos na prestação dos serviços...

Parágrafo Segundo: A CONTRATADA poderá contratar outras empresas para executar o objeto do presente contrato, mediante expressa anuência da CONTRATANTE.

Nos itens 9.1 a 9.20 a Fiscalização demonstra em cada contrato o não atendimento aos requisitos previstos no art. 120 da referida Instrução Normativa.

Na defesa, o contribuinte tenta demonstrar o equívoco no lançamento ancorado apenas nas alegações de que

- i) alguns prestadores de serviço eram na realidade empregados da recorrente: conforme já apontado pelo julgador de piso, esse fato por si só não é capaz de desconstituir o lançamento, pois um mesmo empregado pode também prestar serviços à entidade por intermédio de empresa prestadora de serviços, ainda mais no caso dos autos em que se demonstrou ser compatível tal procedimento quanto contrastado com a carga horária do empregado; e
- ii) os serviços eram executados somente pelos sócios das empresas contratadas sem o concurso de empregados ou outros contribuintes individuais: tese também desconstituída pela fiscalização, nos itens 9.1 a 9.20, comprovados pelos documentos juntados aos autos, analisados em cada caso, juntados às fls. 117/1322, o que levou a fiscalização a concluir que “A empresa contratante alega que os serviços foram prestados exclusivamente pelos sócios das empresa contratadas, mas baseados nos documentos apresentados, tais como escala de plantão, relatório dos serviços prestados, relatório de produção, verifica-se que os serviços foram prestados por vários profissionais e não somente pelos sócios.”

Informa ainda a autoridade lançadora, no item 10 do Relatório fiscal, que:

Não foram incluídos neste levantamento, os casos em que os serviços foram executados somente pelos sócios, profissionais de profissão regulamentada, não sujeitos à retenção de 11%.

### 3. Contribuições previdenciárias. Entidades Isentas. Obrigatoriedade da retenção de 11%. Das prestadoras de serviço mediante cessão de Mão-de-obra

Conforme anotou o julgador de piso:

A alegação da impugnante, de que não pode ser responsabilizada pelas contribuições exigidas por ser entidade isenta das contribuições previdenciárias, não pode ser acatada.

Isso porque a isenção, ou imunidade, de que trata o artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, beneficia as entidades que atendam às exigências estabelecidas em lei, em relação às contribuições por elas devidas, previstas nos artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91.

...

Entretanto, o presente lançamento não abrange contribuições previdenciárias devidas pela Casa de Saúde Santa Marcelina.

Trata-se, neste processo, de contribuições previdenciárias devidas por empresas prestadoras de serviços mediante cessão de mão-de-obra, que a empresa contratante, no caso a impugnante, tem a obrigação legal de arrecadar, mediante a retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto dos serviços contidos em Nota Fiscal/Fatura de prestação de serviços, conforme determina o artigo 31 da Lei nº 8.212/91:

...

Assim, na medida em que contrata empresa para prestar serviços mediante cessão de mão de obra, a Defendente está, por força de lei, investida na qualidade de responsável pela arrecadação e recolhimento das contribuições.

A obrigação de reter e recolher as contribuições das empresas prestadoras de serviço está expressa na Instrução Normativa RFB nº 971/2009, *in verbis*:

**Art. 148. A entidade beneficente de assistência social em gozo de isenção, a empresa optante pelo SIMPLES ou pelo Simples Nacional, o sindicato da categoria de trabalhadores avulsos, o OGMO, o operador portuário e a cooperativa de trabalho, quando forem contratantes de serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, estão obrigados a efetuar a retenção sobre o valor da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e ao recolhimento da importância retida em nome da empresa contratada, observadas as demais disposições previstas neste Capítulo.**

Dessa forma, mesmo na hipótese de a impugnante ser, realmente, isenta das contribuições previdenciárias patronais (fato não comprovado neste processo), estaria ela obrigada à retenção das contribuições das prestadoras de serviço, de 11% do valor das Notas Fiscais, considerando que aquelas empresas não são isentas da contribuição previdenciária.

A retenção das contribuições é obrigatória, devendo a empresa contratante efetuar a mesma que a empresa prestadora de serviços não faça o destaque do valor nas Notas Fiscais/Faturas, sob pena de responder pelos valores que deixou de reter.

Esta responsabilização direta da empresa tomadora vem expressa no artigo 31, caput, da Lei nº 8.212/91, em sua parte final, que remeteu à determinação contida no artigo 33, § 5º, da Lei nº 8.212/91, que dispõe:

Art. 33 .....

(...)

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

Portanto, não pode a impugnante tentar se eximir de suas obrigações com a alegação de que as empresas contratadas não efetuaram o destaque da retenção nas Notas Fiscais por elas emitidas.

Cabe frisar que a previsão legal contida no art. 31 constitui-se em hipótese legal de substituição tributária, entendimento já sedimentado pelo STF (Tema 302), que se posicionou no seguinte sentido:

É constitucional a substituição tributária prevista no art. 31 da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.711/98, que determinou a retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço. (RE 603191)

Conforme art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, a retenção dos 11% pelo tomador do serviço executado mediante mão de obra ou empreitada, quando de seu pagamento, exclui a responsabilidade do prestador pelo recolhimento da contribuição previdenciária até o montante onde se compensarem, passando o tomador a ser o único responsável pelo recolhimento do valor retido. Disciplina ainda a mesma lei, no § 5º do art. 33, que o desconto da contribuição sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto na Lei.

Dessa forma, a recorrente está, por força de lei, obrigada a realizar a retenção discutida e efetuar o recolhimento do valor retido em nome do cedente da mão de obra, ficando, em razão disso, diretamente responsável pela importância. Esse entendimento já se encontra também sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça, em julgamento na sistemática de recursos repetitivos. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FORNECEDOR E TOMADOR DE MÃO-DE-OBRA. ART. 31 DA LEI 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI 9.711/98.

1. A partir da vigência do art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98, a empresa contratante é responsável, **com exclusividade**, pelo recolhimento da contribuição previdenciária por ela retida do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, afastada, em relação ao montante retido, a responsabilidade supletiva da empresa prestadora, cedente de mão-de-obra. 2. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (REsp 1131047/MA, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, DJe 02/12/2010)

Assim, descabida a alegação de nulidade, que deve ser afastada.

#### **4. Cessão de mão de obra. Retenção de 11%. Desnecessidade de fiscalização prévia da prestadora de serviços.**

Alega a impugnante que somente poderia ser responsabilizada pelos créditos após prévia fiscalização das empresas prestadoras de serviço.

No caso da retenção de onze por cento, o comando contido no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, já transcrito e comentado neste voto, impõe a responsabilidade à empresa tomadora dos serviços. Trata-se de presunção legal absoluta que milita em favor da fiscalização previdenciária, portanto não há motivo para se verificar previamente o cumprimento da obrigação principal por parte da empresa prestadora.

Perante a Fazenda Pública, a obrigada pela retenção e posterior recolhimento do valor retido será sempre da empresa tomadora. Caso a Casa de Saúde Santa Marcelina (tomadora) efetue o recolhimento da retenção de onze por cento e a prestadora comprove que houve recolhimentos a maior do que o devido, poderá ela requerer a compensação ou a restituição das diferenças, em procedimento próprio para tanto. Além disso, nada impede que ao final sejam feitos acertos e ressarcimentos entre a tomadora e a prestadora de serviços, o que pode ser feito até mesmo mediante uma ação regressiva de natureza civil.

A retenção de 11% não é mero dever instrumental, mas sim responsabilidade exclusiva da empresa contratante dos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada. Caso a contratante não efetue a retenção ou a proceda em montante menor que o devido, assumirá o ônus pelo valor não retido.

A obrigação por parte da contratante de efetuar a retenção, conforme determina a Lei nº 8.212, de 1991, independe da situação fiscal da contratada, de forma que não existe obrigação de fiscalização prévia nesta. Nos termos da lei, a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deve reter 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dez do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, uma vez que, nos termos do § 5º do art. 33 da mesma lei, *“O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei”*; a obrigação de recolher o valor retido é da empresa contratante, cabendo à empresa prestadora dos serviços, de acordo com o § 1º do citado artigo 31, compensar o referido valor quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço, pois a empresa cedente da mão-de-obra, exatamente porque não detém a qualidade de responsável, não procederá ao recolhimento.

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva