



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19647.005754/2007-63  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-009.653 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de novembro de 2021  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE IGARASSU - PREFEITURA MUNICIPAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/04/2006

RETENÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. OCORRÊNCIA.

A cessão de-mão-obra que atenda aos requisitos elencados no art. 115 da Instrução Normativa nº 971, de 2009, e esteja inserida no rol taxativo dos serviços dispostos na Instrução Normativa INSS/DC nº 100, está sujeito à retenção das contribuições, nos termos do art. 31, da Lei nº 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidas as conselheiras Fernanda Melo Leal e Letícia Lacerda de Castro (relatora), que deram parcial provimento ao recurso, para excluir da base de cálculo do lançamento as notas fiscais relacionadas à prestação de serviços de apresentação de bandas e artistas para shows realizados. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Flávia Lilian Selmer Dias.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Flávia Lilian Selmer Dias - Redatora designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Mon (suplente convocado(a)), Fernanda Melo Leal, Flavia Lilian Selmer Dias, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do acórdão que manteve o lançamento tributário (NFLD 37.009.861-7), relativo às contribuições previdenciárias devidas pelas empresas prestadoras de serviços por cessão de mão de obra, sujeitas à retenção de 11%, sobre o valor do serviço constantes nas notas fiscais, nos termos do art. 31 da Lei n.º 8.212/91, por não ter o Município Recorrido procedido à sua retenção e recolhimento, no período de 01/01/2001 a 30/04/2006.

Nos termos do Relatório Fiscal de fls. 378 e seguintes:

De acordo com as amostragem procedida, todos os valores retidos pela notificada e que foram inseridos nas notas de empenho por ela emitidas e nas notas fiscais de serviços emitidas pelas prestadoras, foram recolhidos. Ocorre que, para 114 (Cento e Quatorze) das empresas prestadoras de serviços, constatamos ausência de retenção quando esta era obrigatória ou retenções efetuadas em valores inferiores aos que seriam corretas de acordo com a legislação que regula a matéria. Todavia, o fato das contribuições lançadas por meio desta NFLD não haverem sido retidas pela PREFEITURA MUNICIPAL DE IGARASSU não elide a responsabilidade da notificada, haja vista que a retenção legalmente autorizada sempre se presume feita oportuna e regularmente pelo tomador dos serviços, ficando este diretamente responsável pelas importâncias que houver deixado de reter ou tiver retido em desacordo com a lei, consoante o comando expedido no § 5º do art. 33 da Lei n.º 8.212/91.

O presente crédito diz respeito à prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada efetuada para a PREFEITURA MUNICIPAL DE IGARASSU pelas empresas relacionadas no Anexo I. A descrição dos serviços ou eventos, (histórico), Empresas com seus CNPJ, Empenho com os seus respectivos valores e data de liquidação, encontram-se relacionados na planilha que constituem o Anexos I deste Relatório Fiscal.

Os valores pagos às empresas pelos serviços por elas prestados à notificada, os quais constituem bases de cálculo das contribuições lançadas, encontram-se relacionados no "RL - Relatório de Lançamentos", anexo a esta NFLD, nos respectivos levantamentos.

O detalhamento, por empresa prestadora, acerca da natureza dos serviços prestados, dos valores pagos, do número e data de Liquidação dos correspondentes Empenhos os quais se vinculam os serviços, encontra-se efetuado nas planilhas que constituem os Anexos I deste Relatório Fiscal. A referida planilha informa ainda, para cada pagamento, o Código de Lançamento utilizado em função do tipo de serviço executado. Tais códigos de lançamento, que também aparecem no "RL - Relatório de Lançamentos", definem que percentual o valor do serviço representa do valor bruto de cada nota de Empenho Liquidado, em função dos critérios definidos nos instrumentos normativos vigentes à época. Os valores dos serviços contidos nas notas de Empenho Liquidada constituem as bases de cálculo das contribuições lançadas, pois é sobre tais valores que incide a retenção de 11% (onze por cento), prevista no art.31 da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.711/98

O acórdão recorrido reconheceu a decadência de determinadas competências, e manteve o lançamento quanto a obrigatoriedade de a Recorrente reter e recolher as contribuições referentes aos 11% do valor bruto da nota fiscal relacionada aos serviços prestados de cessão de mão de obra.

Interposto Recurso Voluntário em que se sustenta, em síntese:

- (i) Descreve o que seria “cessão de mão de obra” ou “empreitada”, para fins da incidência da Lei nº 9.711/98;
- (ii) Aponta divergências quanto à incidência das contribuições, relacionada nos anexos I e VI;
- (iii) O anexo I trata da relação de empresas responsáveis pela apresentação de bandas e artistas para shows realizados de forma esporádica no Município. Que não se enquadram essas contratações nas hipóteses de cessão de mão de obra, até porque esses serviços não se encontram na relação do §4º do art. 31 da Lei 8.212/91 e também não são prestados de forma contínua;
- (iv) Refuta a aplicação do art. 143, §2º, da IN 03/2005, pela DRJ, já que esses shows comemorativos e esporádicos não podem ser admitidos como necessidade permanente da Administração Pública Municipal;
- (v) Também refuta a aplicação da IN 100, art. 155, XXI, para defender que a interpretação literal do dispositivo conduz à obrigação de retenção do que foi contratado para divulgação;
- (vi) Que a manutenção da exigência é uma violação do princípio da legalidade;
- (vii) No anexo VI estão relacionadas as empresas de profissões regulamentadas, cujos serviços prestados foram realizados pelos próprios sócios, sendo dispensada a retenção, nos termos do art. 157, III, §3º da IN 100/2004;
- (viii) A Recorrente exige a apresentação de todas as certidões referentes à quitação de impostos. Não há possibilidade de haver pagamento sem a comprovação da quitação das contribuições previdenciária, ou sem a comprovação da retenção;
- (ix) Dentre as empresas apontadas, destaca a LIMP – Empreendimento e Serviço Ltda., prestadora de serviços de limpeza, cujo débito apontado pelo fiscal foi parcelado pela própria empresa.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Letícia Lacerda de Castro, Relator.

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

O Recurso Voluntário refuta o lançamento tributário precisamente relacionado aos anexos I e VI, indicados pelo Município Recorrente em sua Impugnação (fls. 558 e seguintes). É que o Relatório fiscal traz o anexo I, detalhando a empresa, natureza dos serviços prestados, dos valores pagos, do número e data de liquidação dos correspondentes empenhos os quais se vincularam os serviços.

O anexo I apresentado na Impugnação (fl. 562 e seguintes) detalha a contratação de bandas e artistas para shows realizados pelo Município. Defende o Recorrente que por ser a contratação de forma esporádica, não se enquadraria nas hipóteses de cessão de

mão de obra, até porque esses serviços não se encontram na relação do §4º do art. 31 da Lei 8.212/91 e também não são prestados de forma contínua.

A Lei 8.212/1991, o Regulamento da Previdência Social (Decreto 3.048/1999) e a Instrução Normativa 971/2009 – à época dos fatos geradores, a IN 100/2003 –, definem as atividades sujeitas à retenção das contribuições previdenciárias.

O artigo 31 da Lei 8.212/1991 dispõe:

*“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 artigo 33 desta Lei”.*

Nos termos deste dispositivo, a “cessão de mão-de-obra”, hábil a impor a retenção de 11% do valor da fatura ou nota fiscal é caracterizada quando presentes os seguintes requisitos simultâneos: (i) mão-de-obra colocada à disposição do tomador; (ii) execução do serviço nas dependências do tomador ou de terceiros; e (iii) prestação de serviços contínuos.

A IN 100/2003 dispõe sobre esses requisitos caracterizadores da cessão de mão de obra:

Art. 152. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974.

§ 1º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§ 2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

§ 3º Por colocação à disposição da empresa contratante entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não-eventual, respeitados os limites do contrato.

Destaque-se que os requisitos para a caracterização da mão de obra são cumulativos. Essa foi, inclusive, a lógica da Solução de Consulta COSIT 312/2014:

*6. Por essa razão, é fundamental compreender o conceito de cessão de mão de obra para aplicação correta da legislação que dispõe sobre a referida retenção.*

*7. Pois bem, a Instrução Normativa RFB 971, de 2009, ao definir cessão de mão de obra, praticamente adota o mesmo texto do § 1º do artigo 219 do RPS, de 1999. Entretanto, conceitua as expressões “dependências de terceiros”, “serviços contínuos” e “colocação à disposição” (artigo 115, §§ 1º, 2º e 3º), da seguinte forma: [...]8. Depreende-se do artigo 115 que **estará configurada a cessão de mão de obra, se reunidas, concomitantemente, as seguintes condições, todas conceituadas nos seus §§ 1º, 2º e 3º, acima transcritos:***

*a) o trabalho seja executado nas dependências da contratante ou nas dependências de terceiros por ela indicados;*

*b) o objeto da contratação seja a realização de serviços considerados contínuos, por constituírem necessidade permanente da contratante;*

*c) o trabalhador seja cedido pela contratada para ficar à disposição da contratante, em caráter não eventual.*

Um dos pontos controvertidos do intitulado anexo I centra-se em saber se a contratação de shows, bandas e artistas pelo Município afigura-se em serviços contínuos, para fins de preenchimento dos requisitos que obrigam a retenção da contribuição pelo Município tomador.

Reitere-se que pela literalidade legal, contínuo é aquele serviço que constitui “*necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente*”.

Observo que pelo próprio anexo I, em que se indica um sem número de contratação de bandas e shows, no período do lançamento, poder-se-ia concluir pela necessidade permanente do Município, repetida de forma periódica e sistemática, preenchendo o requisito legal.

Todavia, para além dos requisitos legais que caracterizam a cessão de mão de obra, é de reconhecer a necessária taxatividade desses serviços sujeitos à retenção.

A DRJ entendeu que os serviços do citado anexo I estariam tipificados no art. 155, XXI, da IN 100/2003:

XXI - promoção de vendas ou de eventos, que tenham por finalidade colocar em evidência as qualidades de produtos ou a realização de shows, de feiras, de convenções, de rodeios, de festas ou de jogos;

Esses serviços são assim identificados pelo Recorrente (de forma exemplificativa). À fl. 424 há a indicação destas apresentações no Relatório Fiscal.

Entendo que não há a prova no procedimento fiscal de que a contratação desses serviços amolda-se à “promoção de eventos”, núcleo elementar do serviço tipificado no inciso XXI, acima transcrito.

O que se depreende das notas fiscais é que houve a contratação da apresentação de determinadas bandas, e não a promoção desses eventos, necessariamente. Aliás, pode-se cogitar que o próprio Município tenha procedido à promoção desses eventos, e não as empresas contratadas para a apresentação das “bandas”.

Diz-se que se pode cogitar, porque, salvo melhor juízo, não há no procedimento fiscal a prova ou uma fundamentação suficiente que conduza à adequação entre as notas fiscais de prestação de serviços de apresentação de bandas, com os serviços de promoção destes eventos.

Num juízo de razoabilidade, inclusive, entendi que diante das várias contratações do Município de eventos desta natureza, foi caracterizada a necessidade permanente desta prestação de serviços, preenchendo os três requisitos necessários para a cessão de mão de obra.

Todavia, diante da ausência de prova e fundamentação idônea, ônus do Fisco, sobre a caracterização dessas contratações como “promoção de eventos”, é que entendo que as notas fiscais relacionadas à prestação de serviços de apresentação de bandas e artistas para shows realizados no Município, devem ser excluídas da base de cálculo do lançamento fiscal. Nesse sentido, destaco que o lançamento tributário não prescinde de uma motivação com emprego da linguagem das provas.

Sobre o dever de provar do Fisco:

O Fisco, entretanto, tem o dever – não o ônus – de verificar a ocorrência da situação jurídica tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero. (...) Se o procedimento administrativo é, em princípio, indisponível, nele não cabe a inserção da categoria jurídica em que o ônus consiste. (José Souto Maior Borges. Lançamento Tributário, p. 121).

Portanto, mais que um ônus, é um dever a produção de prova pela Administração Tributária, na atividade do lançamento. Nesse sentido, é o art. 9º, caput, do Decreto Lei 70.235/72:

A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Quanto ao segundo fundamento, relacionada à discrepância do anexo VI, que relaciona empresas de profissões regulamentadas, cujos serviços prestados foram realizados pelos próprios sócios, sendo dispensada a retenção, nos termos do art. 157, III, §3º da IN 100/2004.

Com efeito, não é suficiente ter a prestação de serviços natureza de profissão regulamentada, como é o caso da prestação de serviços técnicos contábeis e de assessoria jurídica. É necessário que os serviços sejam “*prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou outros contribuintes individuais*”, nos termos do art. 157, III, §2º da IN INSS 100/2003.

Registre-se que para comprovação dos requisitos previstos no item III, 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, profissional de profissão regulamentada, ou, se for o caso, profissional da área de treinamento e ensino, e sem o concurso de empregados ou outros contribuintes individuais ou consignando o fato na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

Esta prova não foi produzida pelo Recorrente.

Portanto, sem razão o Recorrente quanto às discrepâncias do indicado anexo VI.

Por fim, adiro ao acórdão recorrido para refutar as demais alegações do Recorrente:

No que tange a empresa LIMP - Empreendimento e Serviço Ltda, inscrita no CNRJ sob o n.º 02.046.967/0001-30, que, segundo o impugnante, teria parcelado o débito, lançado nesta NFLD, junto ao INSS, não temos como acatar o argumento apresentado, por falta de prova de que a empresa prestadora, de fato, recolheu as contribuições devidas à seguridade social.

Ainda que houvesse provas do efetivo recolhimento das contribuições previdenciárias pela prestadora, tal fato não exime a tomadora de proceder a retenção e o recolhimento. Entretanto, como já salientado, a defendente sequer fez prova do recolhimento por parte da empresa prestadora.

Meras alegações sobre matéria de fato desacompanhadas de elementos de prova, não possuem o condão de desconstituir o lançamento em tela.

Por fim, alega o contribuinte que, ao realizar a contratação de serviços, exige a apresentação de todas as certidões referentes à quitação de tributos, inclusive, CND expedida pelo órgão previdenciário. Sustenta que não há possibilidade de haver qualquer tipo de pagamento a fornecedor de produtos ou serviços sem a comprovação

do pagamento das contribuições previdenciárias ou, sendo o caso, sem haver a retenção na fonte das mesmas.

A exigência de apresentação de certidões de quitação dos tributos atende ao exigido no art. 27, inciso IV da Lei 8.666/93, Lei de Licitações. Trata da obrigatoriedade da Administração Pública exigir, na fase de habilitação para as licitações, prova da regularidade fiscal por parte das empresas contratantes.

Tal exigência, contudo, não exime a Administração Pública de reter os valores relativos às contribuições previdenciárias devidas, nos termos fixados na legislação previdenciária, quando da contratação das empresas.

Quanto ao fato de que o município, quando do pagamento a prestador de serviços, sempre efetua as retenções, cabe ao mesmo provar o alegado. Neste mister, cumpre esclarecer que o objeto da presente autuação foi a falta de recolhimento das retenções. Assim, somente a comprovação do efetivo recolhimento é que possui o condão de desconstituir o lançamento em tela.

Neste intuito, o defendente juntou aos autos considerável volume de documentos (fls. 607/8.107). Contudo, para comprovar o seu direito e conseqüente desconstituição do lançamento, somente as GPS, nos códigos de retenção (2631, 2640, 2658 e 2682), relativas a período não atingido pela decadência, é que se prestam para tanto, desde que já não tenham sido objeto de apropriação.

Analisando os 41 volumes que compõem a presente **NFLD**, não identificamos nenhum documento de recolhimento que atendam aos requisitos do parágrafo anterior, não se justificando, portanto, alteração nos lançamento como deseja o defendente. Sem razão o notificado nesta sua irresignação.

Ante ao exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso, para excluir da base de cálculo do lançamento as notas fiscais relacionadas à prestação de serviços de apresentação de bandas e artistas para shows realizados.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro

## Voto Vencedor

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Redatora designada.

Merece respeito o voto da relatora, contudo divirjo das conclusões quanto ao provimento do parcial do recurso para excluir da base de cálculo do lançamento as notas fiscais relacionadas à prestação de serviços de apresentação de bandas e artistas para shows realizados.

Não há dúvida que a realização de shows, com apresentação de bandas e artistas, enquadra-se no rol taxativo disposto no art. 155, XXI, da Instrução Normativa INSS/DC n.º 100, de 2003, conforme já muito bem ressaltou o Acórdão da decisão recorrida. *In verbis*:

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

(...)

XXI - promoção de vendas ou de eventos, que tenham por finalidade colocar em evidência as qualidades de produtos **ou a realização de shows**, de feiras, de convenções, de rodeios, **de festas** ou de jogos;

Para além de fazer parte do rol taxativo do serviço, deve também, nos termos do Regulamento da Previdência Social, RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 1999, preencher os três requisitos definidos no artigo 219, quais sejam:

- 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.

O questionamento da recorrente está quanto ao cumprimento do requisito do item iii, argumentado que o serviço não era contínuo e nem uma necessidade permanente do contratante.

A Solução de Consulta Cosit n.º 72, de 2014, assim define a continuidade na prestação dos serviços na cessão de mão-de-obra:

12. Enfrentemos agora a questão da continuidade dos serviços prestados por meio de cessão de mão-de-obra. Por expressa disposição da Instrução Normativa RFB n.º 971, acima colacionada, no parágrafo 2º do artigo 115, **a continuidade da prestação dos serviços não deve ser entendida como um tempo**, ou ainda **uma frequência da efetiva contratação da prestadora de serviços e sim deve ser aferida quanto à necessidade da contratante**, ou seja, se **a utilidade daquele serviço prestado pela contratada se repetirá para a tomadora do serviço de modo contínuo, de modo perene, mesmo que com amplo intervalo de tempo entre os eventos que demandem a prestação de serviço**. Com exemplo se entende melhor: a prestação de um serviço de manutenção de uma máquina ou um equipamento é uma necessidade contínua de uma empresa que possua tal máquina ou equipamento, sob pena de não poder utilizar o seu bem por falha na manutenção deste. Agora, a periodicidade dessa manutenção depende do tipo de equipamento, de seu uso, de sua condição de uso, de sua idade, etc...Logo, se realizada com disponibilização de pessoal, e nas dependências da contratante ou onde ela indicar, a prestação de serviços de manutenção será mediante cessão de mão-de-obra, e, portanto, deverá sofrer a antecipação tributária previdenciária instituída pela Lei n.º 9.711, de 1998.

A promoção da cultura, instrumentada através de ações promovidas pelo poder público municipal direito ou através de suas Secretarias, com vistas a incentivar manifestações culturais e voltada para o lazer de seus cidadãos, é, sem dúvida, uma das funções essenciais a cargo da gestão pública.

Embora caiba ao Município definir o momento e forma como irá desenvolver suas ações de promoção e incentivo à cultura e ao lazer, é certo que elas serão realizadas no decorrer do tempo.

A necessidade contínua do Município é somente tornada ainda mais evidente quanto se verifica o número repetido de contratações bandas e eventos no termos do Anexo I do relatório fiscal.

Estão, portanto, preenchidos todos os requisitos necessários para que a cessão de mão-de-obra enquadre-se nos serviços sujeitos à retenção, logo, não assiste razão à recorrente.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias

Fl. 9 do Acórdão n.º 2301-009.653 - 2ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 19647.005754/2007-63