



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**QUINTA CÂMARA**

Processo nº 35239.000061/2006-61  
Recurso nº 143.107 Voluntário  
Matéria Retenção  
Acórdão nº 205-00.548  
Sessão de 07 de maio de 2008  
Recorrente AVIPAL SA ALIMENTOS  
Recorrida DRP PORTO ALLEGRE - RS

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 08 / 01 / 09  
Rubrica 0.

2º CC/MF - Quinta Câmara  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 23, 07, 08  
Isis Sousa Moura  
Matr. 4295

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2000

Ementa: NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO. PEDIDO DE REVISÃO. - TRANSPORTE DE CARGA. CARACTERIZAÇÃO DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. - NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS PELA NOTIFICADA. - ALTERAÇÃO REGULAMENTAR. EXCLUSÃO DE SERVIÇOS. EFEITOS.

Uma vez reconhecendo o vício do acórdão anterior (juízo rescindente), deve ser apreciada toda a questão devolvida a este Colegiado por meio do recurso interposto pelo notificado (juízo rescisório).

O que caracteriza a cessão não é a necessidade permanente do serviço, mas sim como o serviço é prestado.

A empresa para fazer prova perante terceiro, no caso o Fisco, teria que apresentar os contratos escritos, ou documentos equivalentes, pois conforme previsto expressamente no art. 401 do CPC, a prova exclusivamente testemunhal só se admite nos contratos cujo valor não exceda o décuplo do maior salário mínimo vigente no país, ao tempo em que foram celebrados.

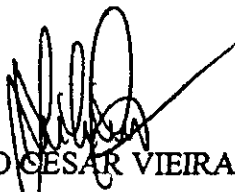
A retenção se dá pela combinação de dois atos normativos: a Lei, que prevê o que se entende por cessão de mão-de-obra; e o Regulamento, que especificará os serviços.

Assim, por uma questão de paralelismo, da mesma forma que se um serviço for incluído hoje no Regulamento da Previdência Social, a fiscalização não poderá retroagir para cobrar a retenção dos 11%, a exclusão de um serviço não terá efeito retroativo para deixar de cobrar o que for retido, ou restituir o que foi recolhido em relação ao serviço excluído.

Recurso Voluntário Negado

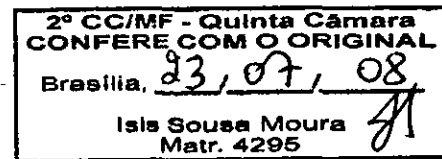
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Por unanimidade de votos acolheu-se o embargo de declaração para retificar o acórdão n.º 2003/2005 do Conselho de Recursos da Previdência Social, e no mérito, por maioria de votos em negar provimento ao recurso voluntário reformando o acórdão recorrido, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes e Manoel Coelho Arruda Junior..



JULIO CESAR VIEIRA GOMES

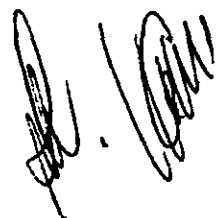
Presidente

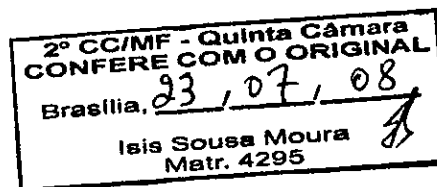


MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA,

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira, Damião Cordeiro de Moraes, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Liege Lacroix Thomasi, Adriana Sato e Renata Souza Rocha (Suplente)





## Relatório

A presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social em virtude da retenção de 11% decorrente da contratação de empresas que prestaram serviços de transporte à recorrente, conforme previsão no art. 31 da Lei n.º 8.212/1991. O período compreende as competências fevereiro de 1999 a setembro de 2000, fls. 16 e 18.

Não conformada com a notificação, foi apresentada defesa pela sociedade empresária, fls. 32 a 76.

Foi comandada diligência fiscal, fls. 131; tendo a fiscalização manifestado-se às fls. 133 a 136. Foi elaborado o relatório aditivo, fls. 155 a 159. Cientificada do relatório, a notificada manifestou-se às fls. 165 a 185.

Nova diligência foi comandada, fls. 220, tendo a fiscalização manifestado-se à fl. 222, sugerindo a retificação do lançamento.

A Decisão-Notificação confirmou a procedência do lançamento, em parte, fls. 231 a 259. Os débitos foram retificados na forma da Circular Conjunta INSS DIRAR CGFISC CGCOB de 5 de outubro de 2002.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 265 a 284. Alegando em síntese:

Não houve o envolvimento de cessão de mão-de-obra na prestação de serviços de transporte;

Os trabalhadores não ficaram à disposição do contratante;

Devem ser excluídos os valores lançados por empresas optantes pelo Simples em período anterior a dezembro de 1999;

Deve ser excluído o transporte de carga do lançamento em função do Decreto n.º 4.729 de 2003;

Requerendo, por fim, que seja dado provimento ao recurso.

A Receita Previdenciária apresenta contra-razões às fls. 349 a 357, sugerindo a manutenção do lançamento, em virtude de a empresa não ter colacionado elementos novos capazes de refutar a notificação.

Decisão proferida pela 4ª Câmara do CRPS, fls. 396 a 400. A fiscalização prestou informações às fls. 404 a 405. Cientificada do resultado da diligência fiscal, a notificada manifestou-se às fls. 410 a 412.

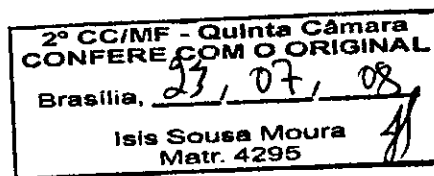
Decisão proferida pela 4ª Câmara do CRPS, fls. 419 a 424, conferiu provimento ao recurso interposto pelo contribuinte, aplicando-se retroativamente o Decreto n.º 4.729 de 2003.

Inconformada com a decisão do CRPS, a Receita Previdenciária pediu a revisão do julgado, fls. 426 a 431. A notificada apresentou contra-razões ao pleito revisional, às fls. 436 a 448.

Em decisão monocrática, o Conselheiro Presidente desta Câmara do 2º Conselho de Contribuinte, fls. 454 a 455, acolheu o pedido de revisão.

É o Relatório.

2º CC/MF - Quinta Câmara  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 23/07/08  
Isle Sousa Moura  
Matr. 4285



## Voto Vencido

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Com a devida vênia do eminente Conselheiro Relator, apresento voto divergente tão-somente à caracterização da cessão de mão-de-obra, que, ao meu sentir, não restou demonstrada por parte do Sujeito Passivo.

### DA RETENÇÃO E DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA

Com a finalidade de simplificar a arrecadação das mencionadas contribuições previdenciárias e bem assim para facilitar a fiscalização, a Lei n. 9.711/98, alterou o citado art. 31, da Lei n. 8.212/91, modificando a forma de recolhimento das contribuições estabelecendo a responsabilidade pelo seu reconhecimento às empresas contratantes dos serviços de mão-de-obra.

O Supremo Tribunal Federal entendeu, quando do julgamento do RE n. 393.946/MG e consubstanciado no voto do Ministro Carlos Mário Veloso, que:

*[...] alteração introduzida pela Lei 9.711, de 1998, objetiva, apenas, simplificar a arrecadação do tributo e facilitar a fiscalização do seu recolhimento. No caso, nem há falar que o fato gerador do tributo ocorreria posteriormente ao recolhimento. Não, aqui, simplesmente está o sujeito passivo obrigado a reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no §5º, do art. 33 e as disposições inscritas nos parágrafos do citado art. 31. Prevê a lei, inclusive, a restituição de saldos remanescentes, na impossibilidade de haver compensação integral na forma do §1º do art. 31 (art. 31, §2º)*

*A Constituição autoriza coisa maior: a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. CF, art. 150 §7º. E o Código Tributário Nacional, art. 128, prescreve que, "Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."*

Nesse sentido, a fonte pagadora tem o dever legal de efetuar determinada retenção, diminuindo o valor pago. Logo, é uma prestação positiva imposta a determinada pessoa, no interesse da arrecadação de exações devidas.

Assim, o egrégio STF manifestou que não se trata de nova contribuição, mas sim de mera "obrigação acessória" [RE n. 393.946/MG].

Diante desse posicionamento do STF e em atendimento ao objeto da presente NFLD, aponto que para a transposição dos obstáculos apresentados se faz mister uma análise dos conceitos de obrigação, lançamento e crédito, no âmbito do Direito Tributário.

A obrigação tributária nasce independentemente de manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação. Vale dizer, não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se; o vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado: ainda que o devedor ignore ter nascido a obrigação tributária, esta o vincula e o submete ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto [AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 246.].

Na sistemática do Código, a obrigação tributária é a relação jurídica que nasce com a ocorrência do fato gerador, que é regida pelo título II do CTN [art. 123 ss.]; o crédito tributário é a situação jurídica que, decorrendo de obrigação tributária, é constituída pelo lançamento, sendo objeto de disciplina do título III [art. 139 ss.]. Por outras palavras: a obrigação tributária é a situação jurídica subjacente; o crédito tributário, a situação jurídica abstrata [XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 405-406.].

Não obstante o reconhecimento da autonomia ou independência de uma situação tributária subjacente e de uma situação tributária abstrata, não se pode afirmar que o lançamento possui dupla eficácia: uma declarativa da obrigação tributária e outra constitutiva do crédito tributário.

Ora, a obrigação e o crédito não são realidades juridicamente distintas. Bem pelo contrário, o crédito é a própria obrigação, uma vez o objeto de lançamento, ou seja, é a obrigação tributária titulada. Encontra-se, pois, perante a obrigação como a imagem que no espelho reflete a pessoa. Na verdade, a obrigação tributária não morre com a constituição do crédito, como sucederia se se tratasse de situações jurídicas distintas na sua identidade. Ela subsiste como tal [isto é, como relação subjacente] só se extinguindo quando se extinguir a situação jurídica abstrata, conforme estabelece o artigo 113, §1º, do CTN [XAVIER, Alberto. *Ob. cit.* p. 408-409.].

Da análise do instituto da retenção [art. 33, da Lei n. 8.212, de 1991] denota-se que existe apenas uma obrigação, isto é, a do recolhimento das contribuições incidentes sobre os serviços executados mediante cessão de mão-de-obra.

Ora, como bem disse o Min. Carlos Veloso, não se trata no caso de instituição de nova contribuição, mas de procedimento de simplificação da arrecadação do tributo e facilitação da fiscalização do seu recolhimento.

Nesse sentido, *a priori*, existindo a obrigação e o crédito tributário um liame jurídico, extinto o crédito referente às contribuições incidentes sobre os serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, não há que se falar em crédito decorrente de retenção.

Ocorre que, os mais cautelosos diriam que o legislador transferiu a responsabilidade pelo crédito ao Contratante dos serviços, logo, seria esse o substituto tributário.

O substituto absorve totalmente, no caso, o *debitum*, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem

respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de “obrigações acessórias”. Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado [CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 164.].

Entretanto, não se perde de vista o substituído, ainda que não seja compelido ao pagamento do tributo, nem a proceder ao implemento dos deveres instrumentais que a ocorrência suscita, tudo isso a cargo do substituto, mesmo assim permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária [CARVALHO, Paulo de Barros. *Ob. cit.* p. 164.].

Então, se o substituído for imune ou estiver protegido por isenção, por exemplo, o substituto exercitará os efeitos correspondentes.

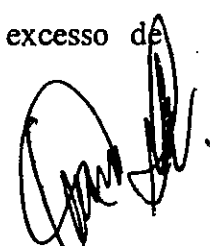
É sabido que, atualmente, o instituto da substituição está difundindo e apresenta-se como um poderoso instrumento de controle racional e de fiscalização eficiente no processo de arrecadação dos tributos. No entanto, no mesmo passo que corresponde aos anseios de conforto e segurança das entidades tributantes, provoca sérias dúvidas no que concerne aos limites jurídicos de sua abrangência e à extensão de sua aplicabilidade, pois o impacto da repercussão fiscal mexe com valores fundamentais da pessoa humana - propriedade e liberdade -, de tal sorte que não se pode admitir transponha o legislador certos limites, representados por princípios lógico-jurídicos e também jurídico-positivos [CARVALHO, Paulo de Barros. *Ob. cit.* p. 165.].

Ante a divergência entre os pressupostos, filio-me ao posicionamento do Professor Paulo de Barros Carvalho que manifesta, *verbis*:

*Na verdade, parece-me extremamente difícil abrir mão de valores que as civilizações modernas conquistaram com muita luta e de modo paulatino, no sentido de acolher uma diretriz fundada unicamente em critérios de comodidade administrativa, para realizar melhores padrões de conforto na arrecadação dos tributos. Interessa a todos, não há dúvida, o bom êxito da gestão tributária, concretizada pelos órgãos da Administração Pública. Ao mesmo tempo, ninguém desconhece a constante preocupação dos funcionários especializados, na busca de providências racionalizadoras, que diminuam o risco e aumentem o rendimento dos procedimentos de cobrança. Todavia, aquilo que choca o sentimento jurídico do cidadão é que isso se faça à custa de valores tão caros e obtidos com tanto sacrifício [Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 166].*

Dessa forma, não se pode perder de vista o substituído, ou melhor, a empresa cedente de mão-de-obra, que está adstrita ao cumprimento da obrigação tributária [recolhimento das contribuições sociais].

Ignorar essa situação e esses pressupostos, seria prestigiar o excesso de arrecadação, com arrimo no *in bis in idem*.



Ademais, não deve a tida “substituição” sobrepor o cumprimento da obrigação tributária pelo substituído, pois, como assevera o TRF 1ª Região, quando do julgamento do AMS 1999.01.00.114681-8/MG:

*CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. RETENÇÃO DE 11% (ONZE POR CENTO) SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ARTIGO 31 DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9.711/98. ORDEM DE SERVIÇO 209/99. LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.*

*1. As modificações introduzidas pela referida Lei 9.711/98 visam, apenas e tão-somente, facilitar a arrecadação e a fiscalização do recolhimento das contribuições para a Previdência Social, prevenindo a sonegação, não havendo nisso nenhuma ilegalidade ou inconstitucionalidade.*

Ora, a então 2ª Câmara de Julgamento do CRPS firmou entendimento, em relação à solidariedade passiva, que a apuração do crédito tributário junto ao prestador é necessária. Caso ocorra a não-apresentação ou apresentação, deficiente pelo prestador, da documentação contábil ou trabalhista necessária a comprovar a extinção previdenciária, poderia o INSS arbitrar, junto ao responsável solidário, as contribuições que entender devidas.

Ademais, a então 2ª CAJ do CRPS preocupava-se pela cobrança indevida ou em duplicidade, *in bis in idem*, em relação ao tomador e prestador de serviços. Tal entendimento está consubstanciado no Parecer nº 2.376, de 21 de dezembro de 2000:

*14. O que não pode haver é a cobrança de uma obrigação já paga ou negociada, ou seja, se um dos sujeitos passivos do tributo extinguir a obrigação pelo pagamento ou se ocorrer uma das hipóteses previstas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não poderá o INSS cobrar, ou continuar cobrando, a obrigação do outro sujeito passivo.*

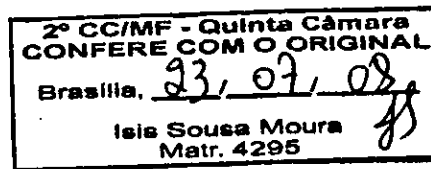
[...]

*16. Desta forma, temos que o ordenamento jurídico não veda a possibilidade de existência de mais de um crédito sobre a mesma obrigação tributária. O que não pode ser admitido é a cobrança de um débito já pago.*

[...]

*21. A extinção ou a suspensão da obrigação importará, necessariamente, a extinção ou a suspensão da obrigação em relação aos demais responsáveis, exatamente porque a obrigação é uma só. O INSS deve, portanto, providenciar uma sistemática de acompanhamento de cobrança que possibilite a verificação destas ocorrências, evitando-se o pagamento e o recebimento de obrigações já quitadas ou suspensas, bem como um sistema que possibilite verificar o valor real do estoque de dívida, afastando-se a contagem em dobro, ou seja, dos valores devidos pelos contribuintes e pelos responsáveis sobre a mesma dívida.*

[...]



*26. Em relação à arrecadação fiscal, temos que o mesmo fato gerador da obrigação tributária deve sempre constar do mesmo débito, evitando-se, assim, que a mesma obrigação seja cobrada duas vezes em duas NFLS's distintas, uma relação ao contribuinte e outra em relação ao responsável tributário. Portanto, em cada NFLD deve constar o nome não só do contribuinte como também de todos os responsáveis tributários.*

*27. A arrecadação não deve lançar, sobre o mesmo fato gerador, duas NFLD's, uma contra o contribuinte e outra contra o responsável.*

No caso da retenção, entendo que o legislador apenas alterou determinado procedimento de exigibilidade do crédito previdenciário, entretanto, não buscou a exclusão do substituído como forma de referência para a verificação do cumprimento da obrigação previdenciária.

Como disse alhures, existe apenas uma obrigação, isto é, a do recolhimento das contribuições incidentes sobre os serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, que se extingue com o pagamento, conforme dispõe o art. 113, do CTN:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

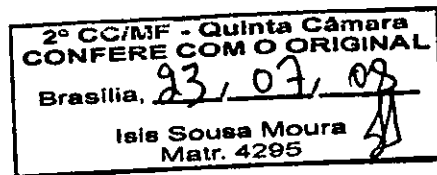
O procedimento alterado simplesmente facilita a arrecadação e a fiscalização do recolhimento das contribuições para a Previdência Social, prevenindo a sonegação, isto é, exige o cumprimento pelo tomador dos serviços, ou melhor, transfere a esse o ônus de comprovar adimplemento da obrigação com a quitação do crédito previdenciário.

Tanto é verdade este fato que, a lei prevê, inclusive, a restituição de saldos remanescentes, na impossibilidade de haver compensação integral na forma do §1º do art. 31 (art. 31, §2º):

**Art. 31.** A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33.

§ 1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço.

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição.



Nesse contexto, ao meu ver, entendo que ao revés do procedimento adotado na solidariedade [da Secretaria da Receita Previdenciária verificar a existência de crédito], na retenção cabe ao tomador a prova do recolhimento.

Ressalte-se, portanto, que o fito da Administração Tributária, ao caso em julgamento, é pelo recolhimento das contribuições incidentes da tida prestação mediante cessão de mão-de-obra promovida pela empresa prestadora.

Ocorre que, diferentemente da solidariedade passiva, na retenção cabe à tomadora a comprovação do cumprimento da obrigação pela prestadora.

Sendo comprovados o cumprimento da obrigação e a prestação por cessão de mão-de-obra, entendo que a SRP deveria lavrar auto de infração à empresa tomadora, por descumprimento de obrigação acessória, logo, a retenção de 11% [onze por cento].

Destarte, compulsando-se os autos verifico que a tomadora não fez prova de recolhimento das contribuições por parte da prestadora, assim, o ônus cabia essa que não o fez.

Apesar dessa constatação, cumpre a SRP a subsunção do fato à norma, no caso, ao preceito do art. 31, §3º, da Lei de Custeio:

*§ 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. (Redação alterada pela MP n.º 1.663-15/98, convertida na Lei n.º 9.711/98)*

No entanto, para que sejam apuradas contribuições com base em referido dispositivo legal, é necessário que a cessão de mão-de-obra fique devidamente configurada no relatório fiscal que der origem ao lançamento. Nesse sentido é o disposto no art. 37, da Lei n.º 8.212/91, abaixo transcrito:

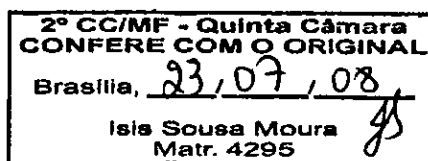
*Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento das contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. (grifo nosso).*

*Portanto, como ato administrativo, o lançamento deve expor os fundamentos de fato e de direito nos quais se baseia, afim de que o particular possa exercer seu direito à ampla defesa e ao contraditório em sua plenitude. Aliás, é o que prescreve o art. 2.º, VII da Lei n.º 9.784/99:*

*Art. 2.º (...).*

*VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão.*

O parágrafo 1.º do art. 219, do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99 possui redação quase idêntica ao parágrafo 3.º do art. 31, da Lei n.º 8.212/91 acrescentando, apenas,



que a cessão de mão-de-obra também se caracterizará quando se tratar de contratação de trabalho temporário, na forma da Lei n.º 6.019, de 03 de janeiro de 1974.

Por outro lado, o parágrafo 4.º do art. 31, da Lei n.º 8.212/91 traz, em rol não exaustivo, serviços que enquadrariam no conceito de cessão de mão-de-obra. Em adição, o mesmo parágrafo 4.º comina ao regulamento a atribuição de estabelecer outros serviços subsumidos ao referido instituto. Neste ponto, trata-se de norma em branco a ser integrada por ato do Poder Executivo.

Assim sendo, os serviços relacionados nos incisos I a IV, do parágrafo 4.º, do art. 31, da Lei n.º 8.212/91, complementados por aqueles previstos no parágrafo 2.º do art. 219, do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, devem ser demonstrados e caracterizados pelo fisco como enquadráveis na definição legal, porque somente serão alcançados pela obrigação tributária da retenção de realizados mediante cessão de mão-de-obra. Ainda deve ser ressaltado que a Ordem de Serviço INSS/DAF n.º 209, de 20 de maio de 1999, em seu item 12.1, alíneas "a" a "y", também enumera determinadas atividades que podem ser executadas mediante cessão de mão-de-obra.

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

*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. (grifo nosso)*

É incompatível com os princípios constitucionais tributários e, em especial, com o princípio da legalidade (CF/88, art. 5.º, II e art. 150, I), exigir o cumprimento de uma obrigação tributária sem a devida caracterização de seu surgimento.

Portanto, podemos concluir que são três os requisitos necessários para a configuração da cessão de mão-de-obra, quais sejam: que o serviço realizado esteja dentre aqueles previstos no parágrafo 4.º do art. 31, da Lei n.º 8.212/91 c/c parágrafo 2.º do art. 219 do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99 e item 12.1, alíneas "a" a "y" da Ordem de Serviço INSS/DAF n.º 209, de 20 de maio de 1999; a colocação de empregados à disposição do contratante (submetidos ao poder de comando desse) e a execução de atividades no estabelecimento comercial do tomador de serviços (contratante) ou de terceiros.

A relação dos serviços constante da Lei de custeio ou de seu regulamento deve ser analisada, em cada caso concreto, em face da definição legal, com a descrição do serviço, juntada e análise do respectivo contrato, se os segurados estão à disposição do contratante (submetidos ao poder de comando deste), qual o local da prestação do serviço (se nas dependências do contratante ou de terceiros) e se os serviços são contínuos. O procedimento administrativo de lançamento que não efetue tais verificações estará eivado de nulidade por cerceamento de defesa, será mera presunção fiscal da ocorrência de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, realizado ao largo da definição legal do instituto, prevista no parágrafo 3.º do art. 31, da Lei n.º 8.212/91 (na redação dada pela Lei n.º 9.711/98) c/c parágrafo 1.º do art. 219, do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

Processo n.º 35239.000061/2006-61  
Acórdão n.º 205-00.548

2º CC/MF - Quinta Câmara  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 23, 07, 08  
Isis Sousa Moura  
Matr. 4295

CC02/C05  
Fls. 469

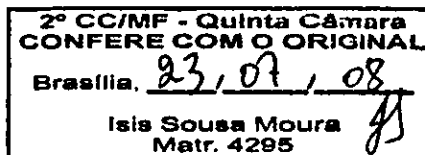
Portanto, verifico que o Auditor-Fiscal não fez a subsunção do fato à norma, isto é, não demonstrou que a prestação de serviços promovida era por meio de cessão de mão-de-obra, em conformidade com o art. 31, §3º, da Lei n. 8.212, de 1991 e demais dispositivos já citados da legislação previdenciária.

Destarte, o lançamento lavrado possui vício que ceifa todo o procedimento realizado.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examinem* maculada por vício formal, peço vênias ao i. Conselheiro Relator, para ANULAR A NFLD lavrada, por vício.

  
MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR





## Voto Vencedor

Conselheiro MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA, Relator

O Conselheiro Presidente acolheu o pleito revisional, em virtude da violação a literal disposição de lei, no caso o art. 106, inciso I do CTN; e uma vez reconhecendo o vício do acórdão anterior (juízo rescindente), deve ser apreciada toda a questão devolvida a este Colegiado por meio do recurso interposto pelo notificado (juízo rescisório).

De acordo com o previsto no art. 60 da Portaria MPS n.º 88/2004, que aprovou o Regimento Interno do CRPS, a admissibilidade de revisão é medida extraordinária. A revisão é admitida nos casos de os Acórdãos do CRPS divergirem de pareceres da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social, aprovados pelo Ministro da pasta, bem como do Advogado-Geral da União, ou quando violarem literal disposição de lei ou decreto, ou após a decisão houver a obtenção de documento novo de existência ignorada, ou for constatado vício insanável, nestas palavras:

*Art. 60. As Câmaras de Julgamento e Juntas de Recursos do CRPS poderão rever, enquanto não ocorrida a prescrição administrativa, de ofício ou a pedido, suas decisões quando:*

*I – violarem literal disposição de lei ou decreto;*

*II – divergirem de pareceres da Consultoria Jurídica do MPS aprovados pelo Ministro, bem como do Advogado-Geral da União, na forma da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993;*

*III - depois da decisão, a parte obtiver documento novo, cuja existência ignorava, ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de assegurar pronunciamento favorável;*

*IV – for constatado vício insanável.*

*§ 1º Considera-se vício insanável, entre outros:*

*I – o voto de conselheiro impedido ou incompetente, bem como condenado, por sentença judicial transitada em julgado, por crime de prevaricação, concussão ou corrupção passiva, diretamente relacionado à matéria submetida ao julgamento do colegiado;*

*II – a fundamentação baseada em prova obtida por meios ilícitos ou cuja falsidade tenha sido apurada em processo judicial;*

*III – o julgamento de matéria diversa da contida nos autos;*

*IV – a fundamentação de voto decisivo ou de acórdão incompatível com sua conclusão.*

*§ 2º Na hipótese de revisão de ofício, o conselheiro deverá reduzir a termo as razões de seu convencimento e determinar a notificação das partes do processo, com cópia do termo lavrado, para que se*

*manifestem no prazo comum de 30 (trinta) dias, antes de submeter o seu entendimento à apreciação da instância julgadora.*

*§ 3º O pedido de revisão de acórdão será apresentado pelo interessado no INSS, que, após proceder sua regular instrução, no prazo de trinta dias, fará a remessa à Câmara ou Junta, conforme o caso.*

*§ 4º Apresentado o pedido de revisão pelo próprio INSS, a parte contrária será notificada pelo Instituto para, no prazo de 30 (trinta) dias, oferecer contra-razões*

*§ 5º A revisão terá andamento prioritário nos órgãos do CRPS.*

*§ 6º Ao pedido de revisão aplica-se o disposto nos arts. 27, § 4º, e 28 deste Regimento Interno.*

*§ 7º Não será processado o pedido de revisão de decisão do CRPS, proferida em única ou última instância, visando à recuperação de prazo recursal ou à mera rediscussão de matéria já apreciada pelo órgão julgador.*

*§ 8º Caberá pedido de revisão apenas quando a matéria não comportar recurso à instância superior.*

*§ 9º O não conhecimento do pedido de revisão de acórdão não impede os órgãos julgadores do CRPS de rever de ofício o ato ilegal, desde que não decorrido o prazo prescricional.*

*§ 10 É defeso às partes renovar pedido de revisão de acórdão com base nos mesmos fundamentos de pedido anteriormente formulado.*

*§ 11 Nos processos de benefício, o pedido de revisão feito pelo INSS só poderá ser encaminhado após o cumprimento da decisão de alçada ou de última instância, ressalvado o disposto no art. 57, § 2º, deste Regimento.*

Entendo que tem cabimento o pleito revisional, haja vista o Decreto n.º 4.729 não ser interpretativo, não seria o caso de retroatividade. Desse modo, a fundamentação do acórdão violou o disposto no art. 106, inciso I do CTN.

É bem verdade que, em regra, um Decreto não pode inovar do ordenamento jurídico. Acontece que no presente caso, a Lei n.º 8.212 em seu art. 31, § 4º conferiu ao Decreto a disciplina dos serviços sujeitos à retenção de 11%, nestas palavras:.

*Art. 31 (...) omissis*

*§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei n.º 9.711, de 20.11.98)*

*I-limpeza, conservação e zeladoria; (Incluído pela Lei n.º 9.711, de 20.11.98)*

*II-vigilância e segurança; (Incluído pela Lei n.º 9.711, de 20.11.98)*

*III-empregada de mão-de-obra; (Incluído pela Lei n.º 9.711, de 20.11.98)*

*IV-contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)*

Conforme redação legal, podemos concluir que o campo de incidência da retenção de 11% será os serviços que envolverem cessão de mão-de-obra, desde que previstos no regulamento. Desse modo, a função do regulamento, no presente caso, não é simplesmente regulamentar a lei ordinária ou interpretá-la, a função é prever os serviços que estarão sujeitos quando prestados mediante cessão de mão-de-obra. Por esse fato é que a lista constante no Regulamento é exaustiva. A retenção se dá pela combinação de dois atos normativos: a Lei, que prevê o que se entende por cessão de mão-de-obra; e o Regulamento, que especificará os serviços.

Assim sendo, quando o Decreto n.º 4.729 retirou o serviço de transporte de carga da lista sujeita à retenção, não interpretou a lei dispondo que tal serviço nunca estaria sujeito à retenção. O que o Decreto fez foi retirar, a partir de então, o transporte de carga, mesmo quando prestado mediante cessão da mão-de-obra, da obrigatoriedade da retenção de 11%. Quando um Decreto não inova no ordenamento possui efeito retroativo, pois apenas estará interpretando um dispositivo normativo superior, no caso a lei. Contudo, como analisado não se tratou de simples interpretação legal, mas sim de normatização inovadora.

Assim, por uma questão de paralelismo, da mesma forma que se um serviço for incluído hoje no Regulamento da Previdência Social, a fiscalização não poderá retroagir para cobrar a retenção dos 11%, a exclusão de um serviço não terá efeito retroativo para deixar de cobrar o que for retido, ou restituir o que foi recolhido em relação ao serviço excluído.

Pelo exposto, a não retroatividade do Decreto n.º 4.729 não fere o art. 106, inciso I do CTN, pois o ato normativo não é expressamente interpretativo.

Uma vez sendo procedente o pleito revisional, há que ser analisado o mérito por esta Câmara.

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme fls. 264 e 341; pressuposto superado, passo ao exame das questões preliminares.

Quanto ao argumento da recorrente de que não houve o envolvimento de cessão de mão-de-obra na prestação de serviços de transporte; não lhe confiro razão. É bem verdade que o argumento da fiscalização de que a necessidade pelo transporte é contínua não é suficiente para sustentar o lançamento, pois todas as empresas produtoras precisam do transporte para escoamento da produção. O que caracteriza a cessão não é a necessidade permanente do serviço, mas sim como o serviço é prestado.

A particularidade do presente levantamento é de que não foram apresentados os conhecimentos de frete, tampouco os contratos com os transportadores. Sem os documentos não é possível imputar à fiscalização o dever de caracterizar de forma pormenorizada como os serviços foram prestados. A empresa para fazer prova perante terceiro, no caso o Fisco, teria que apresentar os contratos escritos, ou documentos equivalentes, pois conforme previsto expressamente no art. 401 do CPC, a prova exclusivamente testemunhal só se admite nos contratos cujo valor não exceda o décuplo do maior salário mínimo vigente no país, ao tempo em que foram celebrados. Desse modo, caberia à recorrente, seja por meio de prova pericial, seja documental, apresentar elementos que demonstrassem que os serviços não envolveram cessão de mão-de-obra e que os trabalhadores não ficaram à disposição do contratante.

Os serviços de transporte de carga podem ou não envolver a cessão de mão-de-obra, como é possível a prestação de serviços envolver a cessão de mão-de-obra é razoável no presente caso a caracterização da cessão com base em outros indícios encontrados pela fiscalização. As prestadoras têm que seguir normas da empresa ligadas à higiene, o caminhão necessariamente tinha que sair lacrado da empresa, não é possível à prestadora misturar cargas de outros contratantes, a forma de prestação do transporte, particularidade da carga, as carrocerias dos caminhões eram pintadas com o símbolo da Avipal.

Não procede o argumento da recorrente de que devem ser excluídos os valores lançados por empresas optantes pelo Simples em período anterior a dezembro de 1999.

Releva destacar que, em relação à dispensa da obrigação ora em julgamento, a opção pelo Simples interessa somente no período anterior a 1º de janeiro de 2000, por força da IN INSS/DC n.º 8/2000, e a partir de 31 de agosto de 2002, por força da IN INSS/DC n.º 70/2002. Uma vez que a retenção não se aplica no período de 1º de janeiro de 2000 a 31 de agosto de 2002.

Desse modo, a empresa, mesmo optante pelo SIMPLES, que prestar serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, está sujeita à retenção sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços emitido, devendo destacar o valor em nota fiscal no período entre fevereiro e dezembro de 1999 e a partir de setembro de 2002.

Quanto ao argumento da recorrente de que deve ser excluído o transporte de carga do lançamento em função do Decreto n.º 4.729 de 2003, não lhe assiste razão.

Como já afirmado, é bem verdade que, em regra, um Decreto não pode inovar do ordenamento jurídico. Acontece que no presente caso, a Lei n.º 8.212 em seu art. 31, § 4º conferiu ao Decreto a disciplina dos serviços sujeitos à retenção de 11%, nestas palavras:

*Art. 31 (...) omissis*

*§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei n.º 9.711, de 20.11.98)*

*I-limpeza, conservação e zeladoria; (Incluído pela Lei n.º 9.711, de 20.11.98)*

*II-vigilância e segurança; (Incluído pela Lei n.º 9.711, de 20.11.98)*

*III-empreitada de mão-de-obra; (Incluído pela Lei n.º 9.711, de 20.11.98)*

*IV-contratação de trabalho temporário na forma da Lei n.º 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (Incluído pela Lei n.º 9.711, de 20.11.98)*

Conforme redação legal, podemos concluir que o campo de incidência da retenção de 11% será os serviços que envolverem cessão de mão-de-obra, desde que previstos no regulamento. Desse modo, a função do regulamento, no presente caso, não é simplesmente regulamentar a lei ordinária ou interpretá-la, a função é prever os serviços que estarão sujeitos quando prestados mediante cessão de mão-de-obra. Por esse fato é que a lista constante no Regulamento é exaustiva. A retenção se dá pela combinação de dois atos normativos: a Lei,

que prevê o que se entende por cessão de mão-de-obra; e o Regulamento, que especificará os serviços.

Assim sendo, quando o Decreto n.º 4.729 retirou o serviço de transporte de carga da lista sujeita à retenção, não interpretou a lei dispondo que tal serviço nunca estaria sujeito à retenção. O que o Decreto fez foi retirar, a partir de então, o transporte de carga, mesmo quando prestado mediante cessão da mão-de-obra, da obrigatoriedade da retenção de 11%. Quando um Decreto não inova no ordenamento possui efeito retroativo, pois apenas estará interpretando um dispositivo normativo superior, no caso a lei. Contudo, como analisado não se tratou de simples interpretação legal, mas sim de normatização inovadora.

Assim, por uma questão de paralelismo, da mesma forma que se um serviço for incluído hoje no Regulamento da Previdência Social, a fiscalização não poderá retroagir para cobrar a retenção dos 11%, a exclusão de um serviço não terá efeito retroativo para deixar de cobrar o que for retido, ou restituir o que foi recolhido em relação ao serviço excluído.

Pelo exposto, a não retroatividade do Decreto n.º 4.729 não fere o art. 106, inciso I do CTN, pois o ato normativo não é expressamente interpretativo.

A Instrução Normativa n.º 71 de 2002 apenas afirma que os serviços sujeitos à retenção tem que envolver a colocação de trabalhadores à disposição do contratante. No presente caso, o problema no detalhamento da caracterização da cessão, como já analisado, foi ocasionado pela inércia da empresa em apresentar a documentação à fiscalização.

### CONCLUSÃO:

Voto por CONHECER do PEDIDO DE REVISÃO da Receita Previdenciária e resolvo RESCINDIR o Acórdão anterior proferido pela 4ª Câmara do CRPS.

Em substituição aquele, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso interposto pelo contribuinte.

Sala das Sessões, em 07 de Maio de 2008

  
MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

