



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

Processo nº 35301.000498/2007-85
Recurso nº 250.394 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.114 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de junho de 2011
Matéria CONT. PREV- NFLD
Recorrente J. BADIM S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2003

LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AO LANÇAMENTO. ART. 144 DO CTN.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO DE 11%. PRESUNÇÃO ABSOLUTA DE REALIZAÇÃO DA RETENÇÃO. RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRATANTE ATÉ O MONTANTE DA RETENÇÃO.

O art. 31 da Lei 8.212/91 estabelece que o contratante de serviços caracterizados como cessão de mão de obra, conforme regulamentado pelo art. 219 do Decreto 3.048/99, deve reter 11% do valor das notas fiscais e efetuar o devido recolhimento. O §5º do art. 33 da Lei 8.212/91 estabeleceu uma presunção absoluta de que a retenção é realizada nos casos em que existe a previsão legal para respectiva obrigação, bem como determinou que a responsabilidade do substituto é exclusiva, afastando a responsabilidade do beneficiário dos pagamentos até o montante da retenção presumida.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.013.054-5, lavrada em 21/09/2006, que constituiu crédito tributário relativo a retenção de 11% que deveria ter sido efetuada sobre notas fiscais de prestadores de serviços com cessão de mão de obra, no período de 01/01/2001 a 31/12/2003, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 221.968,34, fls. 01.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 21/09/2006, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 126/171, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do Recurso Voluntário.

Na Decisão-Notificação de fls. 200/208, a DRP/Rio de Janeiro concluiu pela procedência integral do lançamento, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 07/12/2006, fls. 209.

O recurso voluntário, apresentado em 17/01/2007, fls. 212/218, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Sustenta que a decisão *a quo* é nula por ter sido fundamentada em norma revogada, a IN 71/2002.

Entende que por se tratar de contratação de serviços de profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada (médicos), estaria dispensado da retenção, conforme art. 157 da IN 100 de 18/12/2003. Nos casos apontados pela fiscalização, o serviço é prestado exclusivamente pelos médicos, sem concorrência de empregados ou contribuintes individuais, conforme exige a IN. O simples fato de o contrato mencionar que “*seriam disponibilizados profissionais qualificados*” não leva à conclusão de que estes profissionais são empregados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauro José Silva, Relator

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Retenção de 11% sobre notas fiscais de prestação de serviços com cessão de mão de obra. Fatos geradores após fevereiro de 1999.

Considerando o aspecto temporal dos fatos geradores objetos do lançamento, devemos observar que a Lei nº 9.711/98 em seu artigo 23 alterou a redação do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, estabelecendo uma nova modalidade de substituição tributária, ao determinar que os tomadores de serviço efetuem a retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto do pagamento referente à prestação de serviço efetuado com cessão de mão de obra. Assim, a partir de 1º de fevereiro de 1999, com a nova redação do art. 31 da Lei nº 8.212/91, alterou-se a natureza jurídica da relação entre fisco e a empresa tomadora de serviços com cessão de mão de obra, deixando de existir a solidariedade e criando-se a substituição tributária estribada no art. 128 do CTN. Dessa forma, por oportuno, esclarecemos que, no presente caso, não se aplicam as conclusões do Parecer 2.376/2000, pois aquele documento administrativo foi elaborado, conforme consta do seu item 04, para ser aplicado para a “*sistemática de responsabilização tributária constante do artigo 31 da Lei 8.212/91, com redação anterior ao advento da citada medida provisória[MP 1.663/98, convertida na Lei 9.718/99]*”.

Feita tal ressalva, retomamos a análise jurídica do assunto.

Com relação à obrigação de reter e recolher a contribuição previdenciária, o §5º do art. 33 da Lei 8.212/91 criou uma presunção de que a retenção, nos casos legalmente previstos, foi realizada, *in verbis*:

Art. 33. *À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.*

...

§ 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.

Sabendo tratar-se de presunção legal de retenção, resta-nos esclarecer se tratamos de presunção legal relativa ou absoluta.

Como se sabe, uma presunção é o processo, que utiliza a lógica, no caso das presunções simples, ou a determinação legal, no caso das presunções legais, partindo do fato base, ou do indício, e resultando no fato presumido. Acrescente-se que as presunções legais podem ser absolutas ou *juris et de jure* e relativas ou *juris tantum*, sendo que as absolutas são insuscetíveis de serem ilididas por prova em contrário, ao passo que as relativas podem ser ilididas por provas de que o fato ocorrido diverge do fato presumido. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2005, p. 136).

O art. 33, §5º da Lei 8.212/91 dispôs que, para a empresa obrigada à retenção, é vedado “alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto” na mesma Lei. Tendo o §5º do art. 33 da Lei 8.212/91 criado uma presunção com relação a qual é vedado fazer prova em contrário, concluímos tratar-se de presunção absoluta. Resulta dizer que, constatando a ocorrência de uma situação na qual a empresa estava obrigada a fazer a retenção, o fisco irá presumir que esta foi feita pelo responsável e dele irá exigir o correspondente crédito tributário, pois a lei prescreveu que o responsável por substituição fica “diretamente responsável”.

No caso da retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, o §3º do art. 31 da Lei 8.212/91 criou uma regra geral para determinarmos se a prestação de serviços se deu por meio de cessão de mão de obra. Assim, “*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*”. Trata-se de, como dissemos, uma regra geral, mas, em adição, quis a mesma lei criar outra presunção, agora relativa, em relação aos serviços que se enquadram com as características de cessão de mão de obra. No §4º do art. 31 da Lei 8.212/91, portanto, temos uma lista de serviços que, por presunção legal relativa, são considerados como executados por cessão de mão de obra. Além de listar alguns serviços, a lei permitiu ao regulamento aumentar a lista de serviços que, por presunção relativa, seriam considerados executados por meio de cessão de mão de obra. Digo que há uma presunção relativa, pois a lista dos serviços submete-se à regra geral do § 3º do art. 31. Significa dizer que a empresa contratante poderá demonstrar que, mesmo tendo contratado alguns dos serviços listados pela Lei ou pelo regulamento, a execução dos serviços não se deu de uma forma que caracterize a cessão de mão de obra, nos moldes do §3º do art. 31. Em suma, diante da existência de tal presunção relativa, cabe ao fisco demonstrar que houve a contratação de serviços relacionados na lei ou no regulamento para concluir que foi realizado por meio de cessão de obra, ao passo que, ao contratante, caberá o ônus de demonstrar que a prestação de serviços não se deu com características de cessão de mão de obra. Para compreendermos o que seria uma cessão de mão de obra, devemos lembrar que uma das principais características que distinguem a cessão de mão de obra da empreitada é a existência de um resultado pretendido para a empreitada, ao passo que na cessão de mão de obra a contratada não se compromete com um resultado, apenas coloca trabalhadores à disposição da contratante. Concordamos com o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior quando este interpretou, no voto do Acórdão 2301-00.444, o significado de “*estar à disposição*” como equivalente estar submetido ao poder de comando do contratante, sem, no entanto, ressaltamos, caracterizar uma subordinação jurídica. Logo, a realização de um serviço determinado, especificado em contrato ou na nota fiscal

apresentado pela recorrente, não caracteriza a cessão de mão de obra, uma vez que o trabalhador não ficou sob o poder de comando do contratante. A continuidade do serviço é outra característica exigida pela lei para caracterizar a cessão de mão de obra. Mas é a continuidade do serviço, não do prestador ou do trabalhador. Se mensalmente é trocado o prestador, mas o serviço mostra-se contínuo no tempo do ponto de vista da contratante, então, temos a continuidade exigida pela lei.

Dessa maneira, nos casos que se enquadram no art. 31 da Lei 8.212/91, temos um encadeamento de duas presunções.

A primeira, relativa, que trata da caracterização dos serviços que se consideram realizados com cessão de mão de obra. O fato base de tal presunção é a constatação de contratação de serviço relacionado pela lei ou pelo regulamento, sendo o fato presumido a realização do referido serviço com cessão de mão de obra. Cabe ao contratante, nesse caso, demonstrar que a contratação não se deu nos moldes do §3º do art. 8.212/91 para afastar o fato presumido.

A segunda presunção, esta absoluta, é a presunção de que, caracterizada a contratação de serviço por meio de cessão de mão obra, considera-se efetivada a retenção de 11% e, portanto, deve ser feito o recolhimento. O fato base de tal presunção absoluta é a contratação de serviços por meio de cessão de mão de obra, sendo o fato presumido a retenção de 11%.

A par disso, cabe à autoridade fiscal demonstrar que o fiscalizado contratou serviços entre aqueles constantes do art. 219 do Decreto 3.048/99, para que fique caracterizado a existência de contratação de serviços com cessão de mão de obra e, conseqüentemente, surja a obrigação de recolher ao fisco o valor presumidamente retido do contratado. Ao fiscalizado cabe demonstrar que a contratação não se deu nos moldes do §3º do art. 8.212/91 para afastar o fato presumido.

Passemos às considerações sobre o caso dos autos.

A recorrente alega que está dispensada da retenção por força da IN 100 de 18/12/2003. No entanto, tal norma infralegal só pode ser utilizada para fundamentar a discussão sobre fatos geradores ocorridos após a sua publicação. Ademais, a recorrente não trouxe provas aos autos para demonstrar que as condições exigidas pela IN, - prestação dos serviços pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou outros contribuintes individuais – foram preenchidas. Caberia, conforme acima assumimos à recorrente fazer tal prova por conta da existência de uma presunção relativa de que a contratação de serviços médicos resultam na obrigação de efetuar a retenção.

Acrescentamos que a recorrente tem como nome fantasia “Hospital Dr. Badim” e tem por objeto a exploração de serviços médicos e de saúde de qualquer natureza, fls. 222, o que reforça a caracterização de que houve cessão de mão de obra, pois é fato notório que os profissionais médicos ficam à disposição do hospital.

Afastamos o requerimento de nulidade apresentado pela recorrente por ter sido, segundo ela, o lançamento fundamentado em norma revogada. Como se sabe, o art. 144 do CTN determina que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Ou seja, a norma aplicável ao lançamento é aquele com vigência na data de sua ocorrência. Acrescentamos que a obrigação de retenção já existia em norma legal desde 1998, sendo que tal norma foi citada nos Fundamentos Legais do Débito de fls. 41.

Processo nº 35301.000498/2007-85
Acórdão n.º **2301-02.114**

S2-C3T1
Fl. 278

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **NEGAR**
PROVIMENTO ao **RECURSO VOLUNTÁRIO**.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por MAURO JOSE SILVA em 01/07/2011 15:04:00.

Documento autenticado digitalmente por MAURO JOSE SILVA em 01/07/2011.

Documento assinado digitalmente por: MARCELO OLIVEIRA em 09/08/2011 e MAURO JOSE SILVA em 01/07/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 20/09/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

- 1) Acesse o endereço:
<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>
- 2) Entre no menu "Legislação e Processo".
- 3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".
- 4) Digite o código abaixo:

EP20.0919.15539.QCS7

- 5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:
EBDC3984B73BFE5C6AA1BC448C7FE07C387AACD0