



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

Processo nº 35335.000275/2006-40
Recurso nº 146.582 Voluntário
Acórdão nº 2302-00.016 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de julho de 2009
Matéria CESSÃO DE MÃO DE OBRA: RETENÇÃO. ORGÃOS PÚBLICOS
Recorrente ESTADO DE RONDÔNIA - SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE
Recorrida DRP EM PORTO VELHO-RO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2002

RETENÇÃO DE 11%. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE. SUBSTITUIÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO PELO TOMADOR DO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. NÃO CARACTERIZAÇÃO DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

1. 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.
2. 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.
3. 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.
4. No caso da retenção, 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.

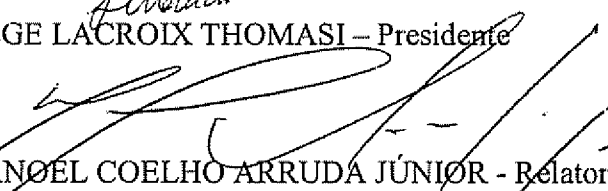
Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a).


LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente


MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira, Adriana Sato, Leonardo Henrique Pires Lopes, Bernadete de Oliveira Barros, Manoel Coelho Arruda Junior e Liege Lacroix Thomasi, (presidenta).

Relatório

Adoto o relatório de fls. 91-92:

1. Trata-se de lançamento fiscal lavrado contra o Órgão Público acima identificado, que de acordo com o Relatório Fiscal de fls.60-63, refere-se à contribuição social prevista no art. 31 da Lei 8.212/91, incidente sobre o valor das Notas Fiscais de Prestação de Serviços executados mediante cessão de mão-de-obra emitidas pelas empresas Rocha Segurança e Vigilância Uda, Perfil Limpeza Prest. De Servo De Conservação, Construtora Vale do Mamoré Uda, R.G.de Aragão ME, W.A. Constr. SVC e Terraplenagem Uda, R.P.Rodrigues & Cia Uda, CPMED - Com. Consult. E Rep. Uda, Reflexo Limpeza e Conservação Uda, Maq-Service Construções e Serviços Uda, Edina Oliveira dos Santos - ME, Empresa Geral de Marketing Uda e Romar Prestadora de Serviços, no período de 02/1999 a 12/2002, identificadas no anexo de fls.67-72.

2. O crédito foi consolidado em 27.12.2005, totalizando o valor de R\$1.534.445,68 (um milhão, quinhentos e trinta e quatro mil, quatrocentos e quarenta e cinco reais, sessenta e oito centavos).

3. O Estado de Rondônia, por seu Secretário de Saúde, foi intimado em 03.01.2006, via postal, com AR(fl.77).

Em 19.01.2006, apresentou impugnação tempestiva de fls.80-83, alegando, em síntese, os seguintes fundamentos: 4.1 Improcedência do lançamento fiscal, tendo em vista que a Fiscalização não considerou as contribuições sociais porventura recolhidas pelas empresas prestadoras de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, evidenciadas pela apresentação mensal das GPS's e das Certidões Negativas de Débito ao Estado de Rondônia por ocasião do pagamento das Faturas;

4.2 Necessidade de verificação prévia, pela Delegacia da Receita Previdenciária, das contribuições sociais recolhidas pelas cedentes de mão-de-obra, para exigir do Estado apenas a diferença não recolhida, sob pena de ocorrer a bi-tributação dos valores ora lançados;

4.3 Por estas razões, requer a nulidade da presente NFLD.

5. Em 06.04.2006, o Estado de Rondônia apresentou aditamento à impugnação, ratificando os termos desta e requerendo a juntada das GFIP's e GPS's das empresas cedentes de mão-de-obra como forma de apurar o quantum devido a título de contribuição previdenciária incidente sobre folha de salários, e, como forma de comprovar o recolhimento destas contribuições, evitando, assim, o pagamento indevido pelo Estado, considerando que, por ocasião do pagamento das faturas, as prestadoras apresentaram comprovante de regularidade fiscal.

Em 22 de maio de 2006, foi prolatada DN que julgou procedente o lançamento [fls. 91-95]:

*DECISÃO-NOTIFICAÇÃO (DN) N.º 26.401.4/0100/2006
PERÍODO DE LANÇAMENTO: 02/1999 a 12/2002
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

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 de mão-de-obra, observado o disposto no §5º do art.33 (art. 31 da Lei 8.212/91, com redação dada pela MP 1663-15, de 23.10.1998, convertida na Lei 9.711/98).

LANÇAMENTO PROCEDENTE

Inconformado com o *decisum*, o Estado de Rondônia interpôs recurso voluntário que reitera os argumentos expostos na impugnação.

Instada a se manifestar, a DRP apresentou contra-razões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR, Relator

Sendo tempestivo, CONHEÇO DO RECURSO e passo ao exame do mérito.

DO MÉRITO

DA RETENÇÃO E DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA

A

3

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 **simplicificação 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.].

5

Então, se o substituído for imune ou estiver protegido por isenção, por exemplo, o substituto exercerá 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 AMS1999.01.00.114681-8/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 fto 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.

Destarte, o lançamento não merece qualquer reparo.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 08 de julho de 2009.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator