



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

Processo nº 36624.000820/2007-96
Recurso nº 259.163 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.320 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2011
Matéria CONSTRUÇÃO CIVIL: CESSÃO DE MÃO DE OBRA. EMPRESAS EM GERAL
Recorrente AK 3 EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/11/2003 a 30/10/2005

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO DE 11%. PRESUNÇÃO ABSOLUTA DE REALIZAÇÃO DA RETENÇÃO. RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRATANTE ATÉ O MONTANTE DA RETENÇÃO. PRESUNÇÃO RELATIVA EM RELAÇÃO À CARACTERIZAÇÃO DA CESSÃO DE MÃO DE OBRA.

O art. 31 da Lei 8.212/91 estabelece que o contratante de serviços caracterizados como cessão de mão de obra 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. A caracterização de que a contratação de serviços se deu com cessão de mão de obra é resultado de presunção legal relativa, tendo como fato base a contratação de serviços relacionados no art. 219 do RPS. Na presença de provas que demonstram que a prestação de serviços não se amolda aos requisitos da cessão de mão obra previstos no §3º do art. 31 da Lei 8.212/91, a presunção relativa fica afastada, retirando o fundamento da obrigação de realizar a retenção.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator designado. Vencido(a) o(a)

Conselheiro(a) Bernadete de Oliveira Barros, que negou provimento ao recurso. Redator Designado: Mauro José Silva.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete de Oliveira Barros- Relatora.

Mauro Jose Silva - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Bernadete De Oliveira Barros, Damião Cordeiro De Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente a contribuições devidas à Seguridade Social, relativo à retenção de 11% incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pelo prestador de serviços.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 22), a notificada foi contratante de serviços de construção civil por empreitada parcial e deixou de reter e recolher, em época própria, as contribuições incidentes sobre o valor bruto dos serviços, em desacordo com o que estabelece o art. 31 da Lei 8.212/91.

A autoridade notificante informa que a empresa, apesar de intimada por meio de TIAD, deixou de apresentar toda a documentação relativa à obra de construção civil objeto do lançamento.

Relata que, do exame do contrato de empreitada firmado entre a recorrente e a construtora Gafisa S/A, constatou-se não se tratar de empreitada global, e sim de empreitada parcial, uma vez que há registro de um grande número de notas fiscais/faturas de material e mão-de-obra emitidas contra a AK3, por diversos empreiteiros, e pagas por ela, conforme evidenciado pelos lançamentos contábeis, além do fato de a matrícula da obra estar em seu nome, bem como havia também notas fiscais/faturas emitidas pela Gafisa contra a AK3, referentes a valores genericamente descritos como valor de medição.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 16-15.019, da 12ª Turma da DRJ/SPOI, (fls. 55), julgou o lançamento procedente.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 79), alegando, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, requer a reforma da decisão recorrida, por não ter sido fundada na realidade fática, e informa que está novamente anexando a documentação que, segundo entende, comprova o alegado.

Transcreve cláusulas do contrato firmado com a empresa GAFISA e afirma que, como foi constatado pela fiscalização, o pagamento foi efetuado ao sub contratado pela AK3, e as contribuições foram retidas e recolhidas devidamente no tempo certo, sendo, portanto, irrefutável o fato de que as contribuições devidas foram recolhidas, conforme comprovam os documentos anexos.

Reafirma que os contratos dos sub contratados foram firmados entre eles e a GAFISA, conforme prova a farta documentação anexada, o que demonstra que a titular dessa obra contratada foi a GAFISA.

Destaca que o instituto do pagamento em sub-rogação está, previsto nos artigos 346 e seguintes do novo Código Civil, sendo, portanto, legítima a sua contratação, o

que nada implica na fixação de responsabilidade do sujeito passivo no ato do lançamento contributivo.

Defende o entendimento de que a proprietária que se propõe edificar um prédio tem o direito inviolável de contratar livremente uma ou mais obras pelo regime de empreitada global.

Assevera que não ocorreu cessão de mão de obra, no caso dos sub-contratados da GAFISA, quando atuaram no Edifício da recorrente e que existem contratos firmados com a GAFISA e seus sub-contratados, o que prova que não houve cessão de mão de obra, uma vez que a GAFISA continuou até o final da edificação como empreiteira global.

Alega, para fins do devido procedimento legal, que a nova redação atribuída pela lei 9711/98 ao artigo 31 da lei 8212/91, criou uma nova fonte de custeio para a Seguridade Social, o que somente poderia acontecer por meio de lei complementar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, Relatora

O recurso é tempestivo e todos os requisitos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice para seu conhecimento.

Da análise dos autos, registro o que se segue.

O débito foi constituído com amparo no art. 31, da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98, que obriga diretamente o contratante dos serviços de construção civil em empreitada parcial a efetuar a retenção.

A recorrente afirma que o regime contratado foi o de empreitada global, e apresenta o contrato firmado com a empreiteira GAFISA para comprovar o alegado.

Contudo, a fiscalização verificou, da análise dos livros contábeis e demais documentos, que os serviços prestados pela GAFISA não se amoldam no conceito legal de empreitada global, e sim de empreitada parcial, uma vez que há registro de um grande número de notas fiscais/faturas de material e mão-de-obra emitidas contra a AK3 para a mesma obra, por diversos empreiteiros, e pagas por ela.

A autoridade lançadora constatou que a matrícula da obra foi feita em nome da recorrente, contratante dos serviços de construção da GAFISA, e que os pagamentos feitos às subcontratadas também foram realizadas pela contratante, dona da obra, tendo sido realizadas as retenções nas notas fiscais emitidas pelas subcontratadas.

De fato, verifica-se que a empresa recorrente não nega tais afirmações. Pelo contrário, ela própria confirma que a matrícula CEI está em seu nome e que houve retenções nas notas fiscais das subcontratadas.

Contudo, a legislação que tratava da matéria à época da ocorrência do fato gerador estabelecia que:

IN 100/2003:

Art. 32. No ato do cadastramento da obra, no campo "nome" do cadastro, será inserida a denominação social ou o nome do proprietário do imóvel, do dono da obra ou do incorporador, devendo ser observado que:

I - na contratação de empreitada total a matrícula será de responsabilidade da contratada e no campo "nome" do cadastro, constará a denominação social da empresa construtora contratada, seguida da denominação social ou do nome do contratante proprietário do imóvel, dono da obra ou incorporador;

II - na contratação de empreitada parcial a matrícula será de responsabilidade da contratante e no campo "nome" do cadastro, constará a denominação social ou o nome do proprietário do imóvel, do dono da obra ou do incorporador;(grifei).

No mesmo sentido, é o art. 27, da IN 03/2005.

Dessa forma, o fato de a matrícula estar em nome da contratante reforça a convicção de que trata-se de empreitada parcial.

Ademais, como confirmado pela própria recorrente, era a empresa contratante quem efetuava os pagamentos às subempreiteiras.

A Instrução Normativa SRP N° 03/2005, dispõe que:

"Art. 413. (...) "

§ 2º Receberá tratamento de empreitada parcial:

(...)

IV - aquela realizada por empresa construtora em que tenha ocorrido faturamento de subempreiteira diretamente para o proprietário, dono da obra ou incorporador, ainda que a subempreiteira tenha sido contratada pela construtora

E foi exatamente essa a situação constatada pela fiscalização, e não negada pela recorrente.

A alegação de que os contratos dos sub contratados foram firmados entre eles e a GAFISA em nada compromete o trabalho fiscal, pois, conforme determina a legislação previdenciária, mesmo que a subempreiteira tenha sido contratada pela construtora, o tratamento será de empreitada parcial.

Assim, a obra contratada pela recorrente, objeto da NFLD em tela, recebe o tratamento de empreitada parcial, por expressa determinação dos normativos previdenciários que tratam da matéria.

E, como os arts. 178, da IN 100/03, e 169, da IN 03/2005, estabelecem que a prestação de serviços mediante empreitada parcial ou subempreitada de obra de construção civil e de empreitada, total ou parcial, ou subempreitada de serviços de construção civil, com ou sem fornecimento de material, sujeita-se à retenção de que trata o art. 149, o lançamento em tela não merece reparos, devendo ser mantido em sua integralidade.

Dessa forma, constata-se que a NFLD foi lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Notificação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura da NFLD e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

A recorrente alega que as contribuições foram retidas e recolhidas devidamente no tempo certo, conforme comprovam os documentos anexos.

Todavia, os documentos juntados pela recorrente não comprovam a improcedência do débito, mas apenas demonstram que os valores retidos das subcontratadas foram recolhidos.

Porém, cumpre reiterar que é objeto da NFLD discutida por meio do presente processo administrativo fiscal as contribuições relativas à retenção de 11% incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pela GAFISA, e não pelas subcontratadas.

O débito apurado encontra amparo na Lei 8.212/91, que, em seu art. 31 assim dispõe:

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 devida 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 parágrafo 5.º do art. 33.

Assim, a tomadora de serviços está obrigada a tal procedimento.

A retenção é uma obrigação principal legal imposta à empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada.

A Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98, obriga diretamente o contratante dos serviços a efetuar a retenção. O seu art. 31 assim dispõe:

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 devida 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 parágrafo 5.º do art. 33.

Dessa forma, a Lei 8.212/91 estabelece, no art. 31, na redação transcrita acima, que empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância devida aos cofres da Previdência Social.

A recorrente alega que houve recolhimento, e junta vasta documentação na tentativa de comprovar o alegado.

Porém, analisando as GPS juntadas aos autos pela recorrente após a decisão de primeira instância, constata-se que os recolhimentos se referem à retenção de 11% sobre as notas fiscais emitidas pelas subcontratadas, e os CNPJs que constam das guias de recolhimento não correspondem ao da empresa recorrente e nem ao da GAFISA, não se prestando, portanto, para abater o valor do débito lançado por meio da NFLD em discussão.

A notificada argumenta que o instituto do pagamento em sub-rogação está, previsto nos artigos 346 e seguintes do novo Código Civil, sendo, portanto, legítima a sua contratação, o que nada implica na fixação de responsabilidade do sujeito passivo no ato do lançamento contributivo, e defende o entendimento de que a proprietária que se propõe edificar um prédio tem o direito inviolável de contratar livremente uma ou mais obras pelo regime de empreitada global.

Porém, em nenhum momento a fiscalização negou esse direito à recorrente ou afirmou ser ilegítima a sub-rogação.

O que a autoridade notificante constatou, e comprovou nos autos, é que os serviços prestados pela empresa GAFISA se amoldam no conceito de empreitada parcial trazida pela legislação previdenciária e, sendo assim, estão sujeitos à retenção de que trata o art. 31, da Lei 8.212/91.

Quanto à alegação de que a nova redação atribuída pela lei 9711/98 ao artigo 31 da lei 8212/91, criou uma nova fonte de custeio para a Seguridade Social, o que somente poderia acontecer por meio de lei complementar, cumpre informar que o próprio Supremo Tribunal Federal já reconheceu que a obrigação de efetuar a retenção introduzida no art. 31 da Lei 8.212/91 pela Lei 9.711/98 não se configura em criação de um novo tributo e sim em alteração na forma de recolhimento da contribuição, conforme voto do Min. Relator CARLOS VELLOSO, cujo trecho transcrevo abaixo:

RE 393946/MG Relatório: - A 3ª Turma do Eg. Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em mandado de segurança, deu provimento à apelação e à remessa oficial decidindo pela legitimidade da retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, introduzida pelo art. 31 da Lei 8.212/91, redação dada pela Lei 9.711/98, uma vez que a citada retenção objetivou facilitar a arrecadação e a fiscalização do recolhimento das contribuições para a Previdência Social, bem como prevenir a sonegação, sendo certo que ela não institui empréstimo compulsório, aumento de alíquota ou confisco, tampouco viola a capacidade contributiva ou qualquer princípio constitucional. O acórdão restou assim ementado: "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. LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.

DECISÕES TRIBUTÁRIAS DO PLENO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

"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. 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. 2. Com efeito, não se cuida de uma nova

fonte de custeio para a Seguridade Social (C.F., art. 195, § 4º), nem, tampouco, de imposto criado na área da competência residual da União (C.F., art. 154, I) ou instituição de empréstimo compulsório (C.F., art. 148). O que houve, não faz mal repetir, foi uma alteração na forma de recolhimento da contribuição previdenciária, sem nenhuma afronta à Constituição, atribuindo responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, o que é permitido não só pelo Código Tributário Nacional (art. 128), como, também, pela atual Carta Magna, que prevê, inclusive, o pagamento antecipado do imposto ou contribuição, com possibilidade de compensação e/ou restituição (C.F., art. 150, § 7º), exatamente como previsto na Lei 9.711/98, ora impugnada, pelo que não há que se falar ou sustentar em, repito, empréstimo compulsório, aumento de alíquota, confisco ou transgressão a qualquer princípio constitucional, muito menos o da capacidade contributiva.

(...)

No caso, entretanto, registra Fábio Zambitte Ibrahim, com propriedade, que, "mutatis mutantis, é possível comparar a obrigatoriedade da retenção dos 11% com o desconto do imposto de renda na fonte. Em ambas as situações, a fonte pagadora tem dever legal de efetuar determinada retenção, diminuindo o valor pago. É um facere, isto é, uma prestação positiva imposta a determinada pessoa, no interesse da arrecadação de exações devidas." (Fábio Zambitte Ibrahim, "A Retenção de 11% Sobre a Mão-de-Obra", LTr Editora, 2000, pág. 23). Não se tem, portanto, contribuição nova. Tem-se, sim, "mera obrigação acessória." (Fábio Zambitte Ibrahim, ob. cit., pág. 32). Aqui, repete-se, o tomador do serviço, ou o contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, fica 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. Não há falar, portanto, vale repetir, em contribuição nova, ou contribuição decorrente de outras fontes - C.F., art. 195, § 4º.(grifos meus)

Assim, o Supremo concluiu que a Lei 9.711/98 não introduziu nova contribuição e sim nova obrigação acessória, que é a de reter 11% sobre o valor dos serviços prestados contidos na nota fiscal ou fatura.

Cumprir destacar que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Nesse sentido, o ilustre jurista Alexandre de Moraes (curso de direito constitucional, 17ª ed. São Paulo. Editora Atlas 2004.314) colaciona valiosa lição: "o tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de vontade subjetiva. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica". (grifei)

Assim, a empresa notificada, na condição de tomadora de serviços de construção civil com empreitada parcial, está obrigada a efetuar a retenção, e o agente fiscal, ao constatar a prestação de serviço com empreitada parcial e a falta da retenção, lavrou corretamente a presente NFLD, em observância ao disposto no § 5º do art. 33, da Lei 8.212/1991:

Art. 33.

(...)

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

Nesse sentido e,

Considerando tudo mais que dos autos consta

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva:

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.

Assim, 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. 31 da lei 8.212/91 para afastar o fato presumido.

Com relação a tal dispositivo legal, 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. Logo, a realização de um serviço determinado, especificado em contrato ou na nota fiscal é um forte indício de que o trabalhador não ficou sob o poder de comando do contratante. Na presença de outros indícios convergentes ou na ausência de elementos divergentes poderemos concluir que não se trata de cessão de mão de obra.

Com relação à empreitada de mão de obra, não vemos qualquer especificidade que a diferencie do tratamento legal de outras situações previstas no §4º do art. 31 da Lei 8.212/91. Assim como os demais serviços, a empreitada de mão de obra está inserida no conceito de cessão de mão de obra por presunção legal *iuris tantum*. A Lei 8.212/91 submeteu a empreitada de mão de obra ao conteúdo do §3º do art. 31, ou seja, submeteu a empreitada aos elementos caracterizadores da cessão de mão de obra.

Foi a o Decreto 3.048/99 (RPS) que deu tratamento especial à empreitada de mão de obra, colocando-a no mesmo patamar conceitual da cessão no caput do art. 219. Na Lei 8.212/91 a cessão de mão de obra é gênero do qual são espécies diversos serviços que, por presunção legal *iuris tantum*, estão enquadrados como cessão de mão de obra. Entre tais espécies de serviços está a empreitada. No *caput* do art. 219 do RPS temos a separação entre cessão de mão de obra e empreitada, deixando transparecer que para a empreitada não é necessária a obediência ao §3º do art. 31 da Lei 8.212/91. No entanto, nesse ponto o RPS extrapolou sua função regulamentar ao criar uma hipótese de retenção a priori não prevista na lei, o que revela uma ilegalidade. Seguindo o traçado dado pelo RPS, a IN 03/2005 traz toda uma regulamentação específica para a empreitada, separando-a entre empreitada global e parcial. Para a primeira, não haveria a obrigação de retenção, ao passo que para a segunda remanesceria a obrigação.

Foi seguindo a regulamentação da IN 03/2005 que a Relatora fez sua análise de modo a concluir que havia uma empreitada parcial que ensejaria a obrigação de retenção por parte da contratante.

Como afastamos o tratamento especial dado pelo RPS e pela IN 03/2005 para a empreitada por entendermos haver ofensa aos §§3º e 4º do art. 31 da Lei 8.212/91, não é relevante a caracterização de empreitada global ou parcial. É certo, entretanto, que na empreitada global dificilmente teremos a caracterização de cessão de mão de obra, uma vez que o contratado assume a responsabilidade de toda a execução dos serviços sem que forneça empregados para ficar à disposição do contratante. Nessa modalidade, o contratado conduz todo o serviço sem se submeter ao comando do contratante. Por outro lado, na empreitada parcial teremos com mais frequência a caracterização da cessão de mão de obra, mas não podemos afirmar categoricamente de per si que há a presença dos elementos caracterizadores

da cessão de mão de obra conforme previsão do §3º do art. 31 da Lei 8.121/91. Nessas situações a análise é casuística conforme os elementos de prova trazidos pela recorrente.

No caso dos autos, toda a documentação trazida pela recorrente aponta a inexistência dos requisitos de cessão de mão obra. O contrato entre a recorrente e a Gafisa, fls. 141/160, formalmente identificado como um contrato de empreitada global, com fornecimento de todo o material para construção pela contratada, prevê total liberdade na execução dos serviços para esta sem que a contratante permaneça com o poder de comando. Enfim, a contratante realiza apenas a fiscalização do cumprimento do avençado. Apesar de encontrarmos elementos no caso que, de acordo com a IN 03/2005, identificam a contratação como uma empreitada parcial, isso em nada altera nossa conclusão de que a recorrente conseguiu demonstrar que o contrato com a Gafisa não envolveu cessão de mão de obra nos moldes previstos no §3º do art. 33 da Lei 8.212/91.

Pelo exposto, votamos por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado