



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



**Processo nº** 11516.001861/2008-87  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-007.715 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de dezembro de 2020  
**Recorrente** REFLOREST. FENIX IND. COM. EXP. IMP. LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/07/2005  
AI DEBCAD nº 37.135.495-1, de 03/12/2008

**INFRAÇÃO - CFL 93. DEIXAR A EMPRESA TOMADORA DE SERVIÇO DE RETER 11% (ONZE POR CENTO) DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA.**

Constitui infração deixar a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, de reter 11% (onze por cento) de Contribuição Social Previdenciária do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, conforme nos artigos 31, 92 e 102 da Lei nº 8.212/91 c/c os artigos 219, 283 e §3º, do artigo 373, todos do Decreto nº 3.048/99 - Regulamento da Previdência Social - RPS.

**NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.**

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Juliano Fernandes Ayres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Ricardo Chiavegatto de Lima (Suplente), Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 127 a 135), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pela recorrente, devidamente qualificada nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 117 a 122), proferida em sessão de 13 de novembro de 2009, consubstanciada no Acórdão n.º 07-18.054, da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) - DRJ/FNS, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação (e-fls. 37 a 41), cujo acórdão não apresentou uma ementa, em razão da dispensa de ementa prevista na Portaria SRF nº 1.364/04:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2003 a 31/07/2005*

*Auto de Infração n.º. 37.135.195-1 de 03/12/2008*

*DISPENSA DE EMENTA*

*Acórdão dispensado de ementa de acordo com a Portaria SRF nº 1.364, de 10 de novembro de 2004.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte”*

### Dos Lançamentos Correlatos

De acordo com a autoridade lançadora (e-fls. 29 a 30), além deste lançamento – Auto de Infração (AI) nº 37.135.495-1, período de apuração setembro de 2008 a setembro de 2008, matéria - CFL 93, há outros lançamentos (AIs) correlatos, como podemos verificar abaixo com o trecho do Termo de Encerramento da Ação Fiscal – TEAF (imagem colada).

Resultado do Procedimento Fiscal:					
Documento	Período		Número	Data	Valor
AI	09/2008	09/2008	371354994	22/09/2008	439,18
AI	09/2008	09/2008	371354943	23/09/2008	15.904,13
AI	09/2008	09/2008	371354951	23/09/2008	1.254,89
AI	09/2008	09/2008	371354960	23/09/2008	1.254,89
AI	09/2008	09/2008	371354978	22/09/2008	12.548,77
AI	01/2003	11/2006	371354927	23/09/2008	8.988,90
AI	04/2003	12/2007	371354935	23/09/2008	8.402,77
AI	01/2003	12/2007	371354986	23/09/2008	691.731,85

A Secretaria da Receita Federal do Brasil se reserva o direito de, a qualquer tempo, cobrar as importâncias que venham a ser consideradas devidas para o período fiscalizado, decorrente de fatos apurados posteriormente a esta data.

### **Do Lançamento Fiscal e da Impugnação**

O relatório constante no Acórdão da DRJ/FNS (e-fls. 117 a 102) sumariza muito bem todos os pontos relevantes da fiscalização, do lançamento tributário e do alegado na Impugnação pela ora Recorrente, por essa razão peço vênia para transcrevê-los:

“(...)

*Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a empresa identificada acima, por ter deixado, na qualidade de contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, de reter 11% sobre as notas fiscais de empresas prestadoras de serviço, pelo que foi aplicada a multa no valor de R\$ 1.254,89, conforme consta no Relatório Fiscal da Infração e planilha (fls. 26/28). Não constam circunstâncias atenuantes ou agravantes.*

*A autuada, regularmente cientificada do lançamento (fls. 01 e 32), apresentou o instrumento de impugnação (fls. 33/37), na qual alega que os serviços contratados foram de terraplanagem e plantio de pinus, de forma específica, ou seja, não contínuos; que para a caracterização da cessão de mão-de-obra é necessária a colocação de segurados à disposição do contratante e a realização de serviços contínuos; que nas empreitadas de obra não é cabível a retenção de 11%; que o Decreto nº 3.048/99 extrapolou os casos que poderiam se enquadrar como cessão de mão-de-obra autorizados pelo art. 31 da Lei 8.212/91, não sendo cabível que veículos normativos infralegais determinem os sujeitos passivos das obrigações tributárias; que resta clara a impossibilidade da exigência às contratações de serviços esporádicos, sem relação de subordinação dos empregados do contratado ao contratante e sem continuidade, ainda que tais atividades constem do rol do Regulamento; que a contratante não controla a forma de trabalho, não dá ordens e as contratações são esporádicas e pontuais, para o plantio ou terraplanagem de áreas predeterminadas em curto espaço de tempo. Assim, não existe o enquadramento legal e a obrigação legal da retenção e recolhimento da contribuição previdenciária em tela, o que torna o auto de infração insubsistente.*

*Requer seja anulado o auto de infração e protesta pela juntada ulterior de todo e qualquer documento que este órgão entenda necessário para a compreensão da causa.*

(...)”

### **Do Acórdão de Impugnação**

A tese de defesa foi acolhida em parte pela DRJ/FNS (e-fls. 105 a 122), primeira instância do contencioso administrativo tributário federal. Na decisão *a quo* foram analisados cada uma das insurgências do contribuinte, a qual passo a sumarizar em tópicos:

#### **a) Mérito:**

- Da Não Configuração de Serviço de Rurais como Cessão de Mão de Obra

O órgão julgador da primeira instância administrativa tributária federal, após transcrever a legislação tributária pertinente ao caos em análise, em síntese, aponta e conclui que os serviços contratados pela ora Recorrente estão sujeitos as retenção de 11% de Contribuição Social Previdenciária e deixando a ora Recorrente de reter estará sujeita a penalidade (multa) prevista na legislação previdenciária, vejamos: “*os serviços rurais (plantio de mudas de pinus, desganhamento, manutenções e roçadas) são contínuos para a impugnant, pois, atuando na área de reflorestamento, constituem-*

*se em necessidade permanente e se repetem periódica ou sistematicamente, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.*

*Ademais, tanto os serviços rurais acima especificados, quanto os de terraplenagem, remoção de terra e aberturas de caminho, os quais, no caso da impugnante, também podem se constituir em serviços rurais ou, de maneira geral, em construção civil, sofrem retenção de 11%, não importando se a modalidade de contratação é cessão de mão-de-obra ou empreitada, de acordo com o § 2º, incisos III e IV, e § 3º do art. 219 do RPS.*

*Frise-se que, na modalidade de empreitada, mesmos se estes serviços forem esporádicos ou não contínuos, estão sujeitos ao normativo legal citado. E não há que se falar em necessidade de se comprovar a subordinação, pois, neste caso, ocorreria a caracterização do vínculo empregatício diretamente com o tomador. Assim, por óbvio, na prestação de serviços não pode haver subordinação dos empregados do contratado ao contratante.”*

- Apresentação de Nova Provas e Do Pedido de Perícia

Neste tópico, a DRJ/FNS indica que a provas devem ser juntadas com a interposição da Impugnação, rejeitado sua apresentação em momento posterior.

### **Do Recurso Voluntário**

No Recurso Voluntário, interposto em 26 de fevereiro de 2010 (e-fl. 129 a 137), o sujeito passivo, reiterando as mesmas alegações realizadas em sede de Impugnação.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

### **Voto**

Conselheiro Juliano Fernandes Ayres, Relator.

### **Da Admissibilidade**

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o Recurso se apresenta tempestivo, tendo acesso ao Acórdão da DRJ/FNS em 28 de janeiro de 2010 (e-fl. 127), protocolo recursal, em 26 de fevereiro de 2010, e-fl. 129, tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Por conseguinte, conheço do Recurso Voluntário (e-fls. 129 a 137).

### **Do Mérito**

A Recorrente, alega que os serviços contratados foram de terraplanagem e plantio de pinus, de forma específica, ou seja, não contínuos; que para a caracterização da cessão de mão-de-obra é necessária a colocação de segurados à disposição do contratante e a realização de serviços contínuos; que nas empreitadas de obra não é cabível a retenção de 11%; que o Decreto n.º 3.048/99 extrapolou os casos que poderiam se enquadrar como cessão de mão-de-obra autorizados pelo art. 31 da Lei 8.212/91, não sendo cabível que veículos normativos infra legais determinem os sujeitos passivos das obrigações tributárias; que resta clara a impossibilidade da exigência às contratações de serviços esporádicos, sem relação de subordinação dos empregados do contratado ao contratante e sem continuidade, ainda que tais atividades constem do rol do Regulamento; que a contratante não controla a forma de trabalho, não dá ordens e as contratações são esporádicas e pontuais, para o plantio ou terraplanagem de áreas predeterminadas em curto espaço de tempo. Assim, não existe o enquadramento legal e a obrigação legal da retenção e recolhimento da contribuição previdenciária em tela, o que toma o auto de infração insubsistente.

Pois bem! Sobre a alegação da Recorrente de que ao não cabimento norma infra legal determinar os sujeitos passivos da obrigação tributária, destacamos que o CARF não é competente para se pronunciar sobre legalidade, inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula CARF n.º 2:

#### ***“Súmula CARF n.º 2***

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*Acórdãos Precedentes:*

*Acórdão n.º 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão n.º 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão n.º 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão n.º 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão n.º 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão n.º 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão n.º 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão n.º 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão n.º 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão n.º 204-00115, de 17/05/2005”*

Ademais, verificamos que nas razões recursais, a Recorrente apresentou exatamente os mesmos argumentos trazidos na impugnação, não tendo trazido aos autos quaisquer documentos ou argumentos a fim de contestar o que a DRJ/FNS concluiu, bem como não apresentou qualquer comprovação de que os serviços tomados por ela, não se referem a cessão de mão-de-obra, nem que os funcionários das prestadoras de serviços não estavam

subordinados as suas coordenações e gerência (como por exemplo dos contratos de prestação de serviços firmados entre ela e os prestadores de serviços).

Por esta razão, considerando que a Recorrente não apresentou novas razões de defesa por meio do seu Recurso Voluntário e que a Decisão da DRJ/FNS está correta em todos os pontos e se conjuga com os entendimentos deste Relator, adoto as mesmas fundamentações e conclusões do voto da primeira instância administrativa fiscal federal de julgamento (e-fls. 117 a 122) para fundamentar este voto, conforme facultado pelo §3º, do artigo 57, do Anexo II, da Portaria MF n.º 343/15 – Regulamento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF)<sup>1</sup>, veja a transcrição na íntegra do voto DRJ/FNS a seguir:

*“A impugnante alega que os serviços contratados (terraplanagem e plantio de pinus) não caracterizam a prestação de serviços com cessão de mão-de-obra ensejadora da retenção definida em lei.*

*A referida obrigação do tomador de serviços com cessão de mão-de-obra ou empreitada de efetuar a retenção de 11% do valor dos serviços tem previsão legal no artigo 31 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.711, de 20.11.98, como abaixo transcrito:*

*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 § 50 do art. 33.*

*Já o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º. 3.048/99, traz os tipos de serviços contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada que estão sujeitos à retenção, dos quais destaco os seguintes:*

---

<sup>1</sup> Portaria MF n.º 343/15 – Regulamento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF):  
(...)

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

- I - verificação do quórum regimental;
- II - deliberação sobre matéria de expediente; e
- III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)  
(...)”

*Art.219.A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 52 do art. 216. (Redação dada pelo Decreto n.º 4.729, de 2003)*

*§1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, 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, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei n.º 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.*

*§2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra;*

*I-limpeza, conservação e zeladoria;*

*II-vigilância e segurança;*

***III-construção civil;***

***IV-serviços rurais;***

*(...)*

***§ 3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra.***

*(...)*

*§ 10. Para fins de recolhimento e de compensação da importância retida, será considerada como competência aquela a que corresponder à data da emissão da nota fiscal, fatura ou recibo.*

*Ainda, a Instrução Normativa SRP n.º 03, de 14 de julho de 2005, pormenoriza os conceitos:*

*Art. 143. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei n.º6.019, de 1974.*

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

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

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

*Art. 144. Empreitada é a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido.*

*Cabe observar que a norma ainda elenca os serviços sujeitos a retenção, nos quais destaco os casos concretos presentes neste lançamento:*

*Art. 145. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, observado o disposto no art. 176, os serviços de:*

*III - construção civil, que envolvam a construção, a demolição, a reforma ou o acréscimo de edificações ou de qualquer benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo ou obras complementares que se integrem a esse conjunto, tais como a reparação de jardins ou passeios, a colocação de grades ou de instrumentos de recreação, de urbanização ou de sinalização de rodovias ou de vias públicas;*

*IV - natureza rural, que se constituam em desmatamento, lenhamento, aração ou gradeamento, capina, colocação ou reparação de cercas, irrigação, adubação, controle de pragas ou de ervas daninhas, plantio, colheita, lavagem, limpeza, manejo de animais, tosquia, inseminação, castração, marcação, ordenhamento e embalagem ou extração de produtos de origem animal ou vegetal;*

*Art. 147. É exhaustiva a relação dos serviços sujeitos à retenção, constante dos arts. 145 e 146, conforme disposto no §2º do art. 219 do RPS.*

*Parágrafo único. A pormenorização das tarefas compreendidas em cada um dos serviços, constantes nos incisos dos arts. 145 e 146, é exemplificativa.*



(...)

**Art. 156. A importância retida deverá ser recolhida pela empresa contratante até o dia dois do mês seguinte ao da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, prorrogando-se este prazo para o primeiro dia útil subsequente quando não houver expediente bancário neste dia, informando, no campo identificador do documento de arrecadação, o CNPJ do estabelecimento da empresa contratada e, no campo nome ou denominação social, a denominação social desta, seguida da denominação social da empresa contratante.**

*Existe, portanto, diferentemente do arguido, a obrigação legal para que a empresa contratante dos alegados serviços, prestados tanto mediante a modalidade de cessão de mão-de-obra quanto de empreitada, efetue a retenção de valor correspondente a onze por cento do valor dos serviços prestados.*

*Veja-se que os serviços rurais (plantio de mudas de pinus, desgalhamento, manutenções e roçadas) são contínuos para a impugnante, pois, atuando na área de reflorestamento, constituem-se em necessidade permanente e se repetem periódica ou sistematicamente, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores, o que, aliado à colocação de trabalhadores.*

*Ademais, tanto os serviços rurais acima especificados, quanto os de terraplenagem, remoção de terra e aberturas de caminho, os quais, no caso da impugnante, também podem se constituir em serviços rurais ou, de maneira geral, em construção civil, sofrem retenção de 11%, não importando se a modalidade de contratação é cessão de mão-de-obra ou empreitada, de acordo com o § 2º, incisos III e IV, e § 3º do art. 219 do RPS.*

*Frise-se que, na modalidade de empreitada, mesmos se estes serviços forem esporádicos ou não contínuos, estão sujeitos ao normativo legal citado. E não há que se falar em necessidade de se comprovar a subordinação, pois, neste caso, ocorreria a caracterização do vínculo empregatício diretamente com o tomador. Assim, por óbvio, na prestação de serviços não pode haver subordinação dos empregados do contratado ao contratante.*

*Dito isto, é de se concluir que a contratante detinha a obrigação de reter 11% do valor bruto dos serviços contidos nas notas fiscais das prestadoras de serviço relacionadas na planilha de fl. 28, a fim de proceder ao recolhimento do tributo devido em nome das empresas cedentes de mão-de-obra, cujo descumprimento ensejou corretamente a lavratura do presente auto de infração.*

*Quanto aos argumentos de que o Decreto nº 3.048/99 extrapolou os casos que poderiam se enquadrar como cessão de mão-de-obra*

*autorizados pelo art. 31 da Lei 8.212/91, não sendo cabível que veículos normativos infra legais determinem os sujeitos passivos das obrigações tributárias, ressalvo que este órgão julgador, como órgão vinculado ao Poder Executivo, com atribuições de cunho administrativo, a teor do que dispõe o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº. 11.941, de 27 de maio de 2009, não tem competência legal para apreciar e declarar ilegalidade de Decreto ou, ainda, inconstitucionalidade de dispositivo de Lei.*

*Desta forma, é que se repelem estas alegações de ilegalidade-do-Decreto 3.048/99 apresentadas pela defesa, pois os dispositivos legais que autorizam o lançamento encontram-se em plena vigência, não havendo, até a presente data, qualquer uma das hipóteses constantes do dispositivo acima citado que autorize a inaplicabilidade dos mesmos.*

(...)

### **Conclusão quanto ao Recurso Voluntário**

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, conheço do Recurso Voluntário e voto por negar-lhe provimento.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Juliano Fernandes Ayres