



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

**Processo n°** 36392.001623/2007-65  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-002.903 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de janeiro de 2015  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** RASH ADM DE HOTÉIS E TURISMO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/09/2002 a 31/12/2003

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO.

O 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 serviços e recolher a importância retida, nos termos do art. 31 da Lei 8.212/91, na redação da Lei n.º 9.711/98.

MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nova Lei limitou a multa de mora a 20%.

A multa de mora, aplicada até a competência 11/2008, deve ser recalculada, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido Parcialmente

Crédito Tributário Mantido Parcialmente

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, determinando o recálculo da multa de mora com base na redação dada pela Lei n° 11.941/2009 ao art. 35 da Lei n°8.212/91 e prevalecendo o valor mais

benéfico ao contribuinte. Votaram pelas conclusões os conselheiros Ivacir Julio de Souza, Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas e Daniele Souto Rodrigues.

Carlos Alberto Mees Stringari

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari (Presidente), Ivacir Julio de Souza, Daniele Souto Rodrigues, Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I, Acórdão 12-19.224 da 13ª Turma, que julgou o lançamento procedente.

O lançamento e a impugnação foram assim relatadas no julgamento de primeira instância:

*Trata-se de crédito tributário lançado pela fiscalização com base no instituto da retenção, prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.711/98, no valor principal de R\$ 3.386,85, acrescido de juros e multa moratória a serem calculados na data da liquidação.*

**2. Em seu relatório de fls. 26/28, a Auditora-Fiscal notificante esclarece que a presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito decorreu da não retenção de 11% sobre os serviços prestados, identificados na contabilidade do contribuinte.**

**2.1. Ainda de acordo com o Relatório Fiscal, não foram apresentados os contratos de prestação de serviços.**

### **Da Impugnação**

**3. Inconformada com a exigência fiscal, a notificada, dentro do prazo regulamentar, contestou o lançamento através do instrumento de fls. 92/109, acostando aos autos a cópia de um dos contratos de prestação de serviços (fls 150/154). Produziu as alegações a seguir, em síntese:**

**3.1. Não conseguiu localizar os documentos exigidos durante o período em que estava sendo fiscalizado.**

**3.2. O serviço prestado pela empresa Dry Rio Comércio e Serviços LTDA à impugnante, objeto do lançamento, não está sujeito à retenção, uma vez que não há cessão de mão-de-obra.**

**3.3. A responsabilidade da impugnante está extinta, pois a retenção tem natureza de antecipação. Deve ser apurada primeiro a responsabilidade no prestador.**

**3.4. A empresa Dry Rio Comércio e Serviços LTDA não coloca os seus empregados à disposição, seja no estabelecimento da Impugnante, seja em estabelecimento de terceiro.**

**3.5. No caso dos autos, não há norma expressa prevendo a retenção de 11% em decorrência da simples contratação de serviços, mas sim e tão-somente nos casos em que a prestação do serviço implica em cessão de mão-de-obra.**

*3.6. Uma vez constatada que o responsável tributário não efetuou a retenção, fica a sociedade prestadora obrigada a declarar e promover o recolhimento da Contribuição Previdenciária.*

*3.7. Disserta sobre a mecânica da retenção e de sua compensação. Na ausência de retenção da tomadora, cabe ao prestador o recolhimento.*

*3.8. Por fim, requer que o lançamento seja julgado improcedente e protesta pela produção de outras provas documentais.*

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário onde alega/questiona, em síntese:

- O lançamento foi efetuado com base nos lançamentos contábeis da Recorrente, alocados nas contas 3.4.86.0.02.99 e 4.1.01.3.02.99 - "Serviços Profissionais e Contratados - outros/Limpeza de Carpete", serviços prestados pela sociedade DRY RIO COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA ("DRY RIO").
- Os serviços prestados não estão sujeitos à retenção de 11%, por se tratarem de serviços de limpeza de carpete executados sob o controle e gerenciamento da própria contratada, de forma não contínua, não havendo colocação de empregados à disposição da contratante, ou seja, não havendo cessão de mão-de-obra.
- A retenção tem a natureza de antecipação, devendo ser apurado, primeiramente, se o prestador do serviço efetuou o recolhimento da contribuição.
- a Recorrente sequer possui expertise para orientar ou gerenciar funcionários na limpeza de carpetes, ainda mais em se considerando a extensão dos carpetes que forram um hotel inteiro, de ponta a ponta.
- O requisito de disponibilização da mão-de-obra, indispensável para a caracterização da figura da cessão de mão-de-obra, não se aperfeiçoa no presente caso.
- E cediço que tanto a cessão de mão-de-obra quanto a empreitada de mão-de-obra exigem que MÃO-DE-OBRA PARA A EXECUÇÃO DO SERVIÇO seja colocada à disposição da Contratante.
- Extinção da responsabilidade. É necessário verificar se o contribuinte do tributo — no caso, a empresa prestadora — recolheu ou não a contribuição previdenciária.
- Anexa contrato com vigência para o período 01/09/2003 a 30/08/2004.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões pertinentes.

O fisco entendeu que os serviços prestados pela empresa Dry Rio Comércio e Serviços Ltda estavam sujeitos à retenção estabelecida pelo artigo 31 da Lei 8.212/91. Destaco que a Lei prevê a retenção tanto para a sessão de mão de obra quanto a empreitada.

Lei 8.212/91

*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.(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

**§3º***Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

**§4º***Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*I-limpeza, conservação e zeladoria;(Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*II-vigilância e segurança;(Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*III-empreitada de mão-de-obra;(Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*IV-contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974.(Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*§5º O cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).*

O Relatório Fiscal registra que a empresa faz parte de grupo econômico do ramo hoteleiro e que deixou de exibir documentos referentes ao contrato.

*A empresa Rash faz parte de um Grupo Econômico do ramo hoteleiro, cuja controladora é a empresa Brasturinvest Investimentos Turísticos S/A - CNPJ: 03.422.594/0001-17, sendo as demais controladas:*

...

#### *Fato Gerador*

*Mediante Termos para Apresentação de Documentos - TIAD, foram solicitados todos os contratos relativos a serviços prestados por terceiros e as respectivas notas fiscais, a fim de que essa auditoria avaliasse ser incidente ou não a retenção dos 11 % (onze por cento) sobre tais serviços determinada pela Lei 9.711/98 e, assim sendo, verificar se a empresa ora notificada, na qualidade de contratante/tomadora do serviço procedeu ao devido recolhimento, apresentando as guias específicas da retenção.*

*Tendo em vista não possuir a empresa arquivo cronológico, por contratada, com as correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos de serviços e as guias da Previdência Social - GPS, estabelecido no parágrafo sexto do art. 219 do Decreto 3.048/99 - Regulamento da Previdência Social e, também, não possuir arquivo dos contratos celebrados, deixou de exibir a documentação inerente necessária para verificação, razão de emissão de Autos de Infração. Dessa forma, foram analisadas as contas de serviços - pessoas jurídicas pelos Livros Razão e, por uma filtragem dos nomes dos prestadores e históricos dos lançamentos, considerou a fiscalização a incidência da retenção, aplicando-se a alíquota de 11 % sobre o total do serviço naquela competência.*

*Considerou essa fiscalização, a execução do contrato com a empresa Dry Rio Comércio e Serviços Ltda. - CNPJ: 02.881.069/0001-05, serviço base de incidência da retenção, não comprovado pela empresa contratante Rash a satisfação do recolhimento de sua responsabilidade.*

#### *Débito Apurado*

*Em decorrência da caracterização do serviço como base de incidência da retenção, deixou a empresa Rash, tomadora dos serviços, de reter e recolher a alíquota de 11 % (onze por cento) sobre os valores constantes das notas fiscais emitidas, a título de pagamentos dos serviços, verificados nas contas: 3.4.86.3.02.99/ 4.1.01.3.02.99 - Serviços Profissionais e*

**Contratados - outros/limpeza de carpete, em nome da empresa prestadora Dry Rio Comércio e Serviços Ltda., ferindo o art. 219 do Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999, abaixo transcrito:**

*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 parágrafo quinto do art. 216.*

*Assim, para apuração do débito foi aplicada a alíquota de onze por cento sobre o montante, por competência, dos valores constantes das contas acima descritas.*

Os serviços aqui considerados são de limpeza, sendo que o contrato apresentado especifica “serviços de: limpeza de carpetes, pelo sistema extração a seco, incluindo aspiração, e remoção de manchas localizadas”.

Entendo o contrato apresentado (folhas 310 a 314) pela recorrente como representativo dos serviços contratados e entendo que é contrato de empreitada.

**CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO DOS SERVIÇOS -**

*1 - A CONTRATADA' executará os serviços de limpeza de carpetes, pelo sistema extração a seco, incluindo aspiração, e remoção de manchas localizadas, nos locais e na periodicidade constantes' do item 2.*

**CLÁUSULA SEGUNDA - LOCAL**

*2 Os serviços serão prestados nas dependências da CONTRATANTE, situadas, no endereço acima e na seguinte forma e periodicidade:*

*Recepção— 30.9m<sup>2</sup>.--02(duas) vezes ao mês.*

*Apartamentos e Suítes - 7656m<sup>2</sup>.— 01 (uma) vez ao ano .*

*Salões— 1424m<sup>2</sup> 01(uma)vez ao mês*

*Corredor— 1200m<sup>2</sup>.- 03 (três) vezes ao ano*

*Cadeiras ( auditório e recepção)*

*Tapetes*

Na empreitada, a contratada se compromete a realizar um determinado serviço. Não está em questão pessoas à disposição do contratante. O que se contrata é o serviço.

Caio Mario da Silva assim conceitua empreitada: “Empreitada é o contrato em que uma das partes (empreiteiro) se obriga, sem subordinação ou dependência, a realizar certo trabalho para outra (dono da obra), com material próprio ou por este fornecido, mediante remuneração global ou proporcional ao trabalho executado” (PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil, vol. III, p. 315).

Na empreitada, tem-se por meta o resultado final, a obra, que no caso concreto é o ambiente limpo, ou as cadeiras limpas, etc, enfim, não está em questão pessoas à disposição do contratante.

Registro que o Decreto 3048/99 listou os serviços de limpeza, como sujeitos à retenção quando prestados mediante sessão de mão de obra ou na empreitada.

*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 § 5º do art. 216.(Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)*

*§1ºExclusivamente 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 nº6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.*

*§2ºEnquadram-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;*

*V-digitação e preparação de dados para processamento;*

*...*

*§ 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.*

## **MULTA DE MORA**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/02/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, Assinado digitalmente em 2

6/02/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 11/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 61 da Lei 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Visto que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

## CONCLUSÃO

À vista do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, determinando o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91 e prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Carlos Alberto Mees Stringari

CÓPIA