

# AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E O FORNECIMENTO DE MATERIAIS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA

José Maria Arruda de Andrade

## 1. A receita da prestação de serviços como base de cálculo e o fornecimento de materiais

A relação entre o aspecto material de um tributo e sua respectiva base de cálculo já foi objeto de análises clássicas na literatura jurídica brasileira. Nesse sentido, um tributo (sobretudo os impostos) cujo aspecto material de seu fato gerador abstrato seja um fato, ato ou situação jurídica específico que não guarda consonância com a base de cálculo acarretará uma distorção que pode até mesmo representar uma alteração camuflada do tributo em si<sup>1</sup>.

Vale lembrar que a definição dos aspectos de uma obrigação tributária é antes um exercício prático-científico de relatar analiticamente aspectos cognitivos de um objeto de estudo que não existiriam separadamente, e não a análise das partes individuais de um conjunto.

---

1. Por todos, Amílcar Falcão: “Também o fato gerador é decisivo para a definição da base do cálculo do tributo, ou seja, daquela grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o *quantum* a pagar.

Essa base de cálculo tem de ser uma circunstância inerente ao fato gerador [para nós, aspecto material], de modo a afigurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica.

É certo que nem sempre há absoluta identidade [...].

Não obstante, é indispensável configurar-se uma relação de pertinência ou inerência da base de cálculo ao fato gerador: tal inerência ou pertinência afere-se, como é óbvio, por este último.

De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo”. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, pp. 78-79. Veja-se, ainda, Geraldo ATALIBA: “Efetivamente, fica evidente a posição central da base imponible - relativamente à hipótese de incidência - pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não seja insita na materialidade sua hipótese de incidência”. (*Hipótese de Incidência Tributária*, 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 99).

Os aspectos da obrigação não existem como componentes de um todo, são, em realidade, exercícios de construção de sentido dos estudiosos do texto normativo que prescreve uma obrigação tributária. Dessa forma, dissonâncias entre os aspectos da obrigação podem revelar mutações da própria exação tributária.

Nesse sentido, a legislação de alguns tributos, como o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e as Contribuições Previdenciárias Patronais, preocupa-se em resguardar seus respectivos aspectos materiais.

No caso do ISS, temos como aspecto material a prestação de serviços definida em lei complementar. Tradicional e bem desenvolvida é a doutrina sobre a característica da prestação como uma obrigação de fazer, e não de dar, embora vários itens da lista presente na LC 116/03 prevejam verdadeiras prestações de dar.

Este estudo não se preocupará com esse fenômeno, mas com outro. A legislação nacional desse tributo municipal prevê, ao menos nos casos de construção civil, a possibilidade de dedução dos materiais fornecidos na prestação de serviços<sup>2</sup>.

No caso das contribuições previdenciárias patronais (e aqui delimitaremos propositalmente no caso dos segurados empregados - art. 22, inciso I da Lei 8.212/1991), tem-se como aspecto material o fato de remunerar pessoa física em contraprestação ao trabalho dela. A base de cálculo dessa contribuição, para não ferir a regra acima exposta, é o total da remuneração paga, devida ou creditada ao empregado.

Trata-se de uma base que guarda consonância com o aspecto material, já que utiliza como grandeza algo diretamente ligado ao próprio fato de remunerar.

No primeiro caso, do ISS, a dedução dos materiais fornecidos<sup>3</sup> somente reforça a idéia de que a tributação sobre a prestação de

---

2. LC 116/03: "Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. [...]"

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar; [...]"

3. Não trata-se aqui da problemática do conflito de competências entre Estados (ICMS) e ISS (municípios), já que há situações onde o fornecimento é uma operação de circulação de mercadorias, e não uma prestação de serviços. Mas esse tema não interessa no momento.

serviços deve alcançar as prestações de fazer e seus valores, não se deixando contaminar por outras grandezas.

No caso da contribuição previdenciária, contudo, há situações onde empresas prestam serviços mediante cessão de mão-de-obra<sup>4</sup> e o tomador desses serviços (contratante) passa a ser o responsável tributário pela retenção das contribuições devidas pela prestadora sobre os salários de seus empregados.

Tratar-se-á adiante da responsabilidade tributária, mas o tema deste artigo é justamente as dificuldades decorrentes da natureza distinta da base de cálculo do tributo (do fato gerador) e da base de cálculo do valor a ser retido (11% do valor da nota fiscal). Abordar-se-á, especificamente, a problemática da dedução dos valores dos materiais e equipamentos fornecidos nesse contexto.

## 2. A responsabilidade tributária

A relação tributária, na qualidade de relação jurídica pessoal, une um credor e um sujeito passivo (que, no caso brasileiro, pode ser o contribuinte ou o responsável).

O contribuinte é aquele que pratica o fato gerador previsto na norma tributária e que, portanto, mantém uma relação direta com esse fato. O responsável, por sua vez, é o terceiro que possui relação indireta com o fato gerador e que recolhe o tributo em nome do contribuinte, por determinação legal, de modo a facilitar a fiscalização por parte da Fazenda.

O art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN) define essas duas figuras ao dispor:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

---

4. 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 nº 6.019, de 1974, conforme definida na legislação previdenciária (IN 03/05).

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.<sup>5</sup>

A determinação de quais pessoas podem figurar no pólo passivo da relação tributária deve estar prevista em lei, em homenagem à legalidade tributária (art. 150, inciso I da CF/88 e dp art. 97 do próprio CTN). No caso do contribuinte, somente pode ser considerado aquele que possui relação direta com o fato gerador da norma tributária, sendo aquele que, no caso dos impostos, manifesta a capacidade econômica própria dessa espécie tributária. No caso do responsável, mais do que nunca, a previsão legal deve ser clara, já que a relação é indireta e, portanto, não pode ser estabelecida sem o devido nexo causal.

Na situação da responsabilidade por substituição, desde a ocorrência do fato gerador, a legislação determina que a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação caberá ao substituto, em detrimento da responsabilidade originária do real devedor, o contribuinte. Em geral, trata-se de casos onde o substituto mantém uma relação com o fato gerador adotado pela norma tributária, que lhe permite, economicamente, satisfazer o pagamento às custas do contribuinte original.

### 3. A responsabilidade solidária e a retenção de 11 % nas contribuições previdenciárias

A Lei 8.212/91 (Lei do Custeio da Seguridade Social) impunha, em seu artigo 31, a solidariedade sobre eventual dívida

---

5. Por sua vez, o art. 128 do CTN estatui que “a lei pode atribuir de modo expreso 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”. Há discussão doutrinária se todas as formas de responsabilidade estariam contempladas nesse artigo. Em sentido positivo, ver: Ricardo Lobo Torres. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

previdenciária à tomadora de serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra.

A partir de fevereiro de 1999, entretanto, a Lei nº 9.711/98 alterou a redação do artigo 31 da Lei 8.212/91, prevendo não mais a responsabilidade tributária nos casos de cessão de mão-de-obra, mas a retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal apresentada pelo prestador de serviços.

Por essa alteração, entenda-se o afastamento da responsabilidade solidária anteriormente instituída para tornar obrigatória ao tomador de serviços, mediante cessão de mão-de-obra, a retenção no valor de 11% do valor da nota fiscal emitida pelo prestador de serviço.

Convém lembrar, contudo, que, quando se tem uma empreitada global em construção civil, aplica-se, excepcionalmente, a responsabilidade solidária sobre as contribuições previdenciárias devidas pelas empresas prestadoras de serviço mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, ou seja, diante da responsabilidade pela obra, por parte da contratada, a Receita Federal do Brasil apenas determina a fiscalização (exigência de documentos) por parte da contratante.

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem as seguintes normas:

(...)

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

Assim, a contratada, ao apresentar à contratante todos os documentos comprobatórios do recolhimento das contribuições previdenciárias, já faz com que ela se exima da responsabilidade solidária, não havendo a necessidade dela efetuar a retenção nas notas fiscais da Alstom.

Voltando à questão da substituição tributária por retenção, como se sabe, no caso das contribuições previdenciárias incidentes na prestação de serviços com cessão de mão-de-obra, é efetuada na razão de 11% sobre o valor bruto da nota/fatura. Quando há, entretanto, fornecimento de materiais ou equipamentos, o Decreto 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social - RPS) permite a dedução daqueles valores, desde que atendidos alguns requisitos.

Sobre esta questão específica dedica-se este estudo.

#### 4. A problemática da antecipação dos tributos (retenção) e a eleição da base de cálculo

A retenção de parte dos valores constantes na nota fiscal de serviços, conforme definido jurisprudencialmente, não se trata de um novo tributo (com nova base e novo aspecto material), mas de uma forma de antecipação de valores pelo contratante da quantia devida pelo real contribuinte, o prestador, na qualidade de empregador de seus funcionários cedidos na prestação.

Conforme exposto anteriormente, a eleição de um responsável tributário por retenção pressupõe seu acesso ao valor que será devido ao Fisco, justamente por se tratar da fonte pagadora. Essa sistemática traz uma série de vantagens ao erário e à própria sociedade, que garante a igualdade e a livre concorrência ao combater a evasão fiscal por parte de alguns agentes econômicos.

Nesse sentido, tributos, como o ISS, não apresentam maiores problemas sob a perspectiva quantitativa, pois a base de cálculo do imposto é a receita bruta da prestação de serviços, e a da retenção é a mesma grandeza. Problemas surgem quanto ao aspecto espacial nas prestações intermunicipais, o que não será objeto de nossa análise.

Todavia, a substituição tributária na modalidade de retenção pode apresentar sérias distorções quando as bases de cálculo são distintas. Esse é o presente caso, pois a base de cálculo da retenção (antecipação) é o valor bruto da nota fiscal, enquanto a base de cálculo do tributo em si é a folha de salários, que, em geral, não consta de forma apartada na nota, embora componha o preço.

Nesse caso, a alíquota de 11% sobre o valor da prestação foi determinada com base na presunção de que essa parcela corresponderia ao pagamento do salário da mão-de-obra envolvida.

Essa distorção de valores se faz presente em várias modalidades de prestação de serviços, principalmente nas empreitadas de construção civil. Ainda que a legislação preveja a compensação dos valores retidos, muitas vezes, os valores devidos pelo contribuinte não esgotam o crédito, gerando um problema para o contribuinte e para o fisco, que tem esse crédito indexado pelos juros SELIC.

Diante deste quadro, a sistemática que permite a dedução dos valores fornecidos ou locados (materiais e equipamentos) toma-se importantíssima para minimizar eventuais créditos acumulados.

## 5. A dedução dos valores dos materiais fornecidos da base de cálculo da retenção

Conforme afirmado, a legislação previdenciária permite a dedução dos valores dos materiais e equipamentos fornecidos na prestação de serviços. Veja-se o art. 219 do RPS:

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 9/06/2003)

(...)

§ 7º Na contratação de serviços em que a contratada se obriga a fornecer material ou dispor de equipamentos, fica facultada ao contratado a discriminação, na nota fiscal, fatura ou recibo, do valor correspondente ao material ou equipamentos, que será excluído da retenção, desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado.

§ 8º Cabe ao Instituto Nacional do Seguro Social normatizar a forma de apuração e o limite mínimo do valor do serviço contido no total da nota fiscal, fatura ou

recibo, quando, na hipótese do parágrafo anterior, não houver previsão contratual dos valores correspondentes a material ou a equipamentos, (grifos nossos)

O disposto no parágrafo 8º do art. 219 do RPS (normatização de limites quando não houver previsão contratual dos valores) foi exercido pela Instrução Normativa nº 3/05, em seus artigos 149, 150 e 151.

A análise dos dispositivos citados permite a constatação da existência de três possíveis situações na dedução de materiais e equipamentos da base de cálculo da retenção em comento.

(i) Na primeira, os valores de materiais e equipamentos fornecidos ou locados estão discriminados tanto no contrato como na nota fiscal.

(ii) Na segunda, (*caput* do artigo 150), o fornecimento de materiais e equipamentos consta no contrato, porém, sem a discriminação de seus respectivos valores, que aparecerão somente na nota fiscal.

(iii) Por fim, na terceira (parágrafo 1º do artigo 150 da IN 3/05), a utilização dos equipamentos é inerente à execução dos serviços, mas não se encontra prevista em contrato, apenas com discriminação dos valores na nota fiscal.

Dessa forma, na primeira situação<sup>6</sup>, em que há discriminação dos valores de materiais e equipamentos em contrato e nas notas

6. "Art. 149. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, discriminados no contrato e na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, desde que comprovados.

§ 1º O valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do serviço, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção.

§ 2º Para os fins do § 1º, a contratada manterá em seu poder, para apresentar à fiscalização da SRP, os documentos fiscais de aquisição do material ou o contrato de locação de equipamentos, conforme o caso, relativos ao material ou equipamentos cujos valores foram discriminados na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

§ 3º Considera-se discriminação no contrato os valores nele consignados, relativos ao material ou equipamentos, ou os previstos em planilha à parte, desde que esta seja parte integrante do contrato mediante cláusula nele expressa." (grifos nossos)

fiscais, tais valores podem ser deduzidos ilimitadamente do valor bruto da nota para fins de apuração da base de cálculo da retenção do INSS, em vista da ausência de limitação no dispositivo sob análise.

Na segunda e terceira, respectivamente, com (a) a mera previsão do fornecimento de materiais e equipamentos no contrato (artigo 150, *caput*)<sup>7</sup>; e (b) ausência de previsão, mas com o caráter de inerência dos mesmos à prestação de serviços (art.150, § 1º)<sup>8</sup>, o valor dos materiais e equipamentos poderá ser deduzido até o máximo de 50% do valor bruto da nota (“a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal”), desde que haja discriminação dos mesmos na nota fiscal<sup>9</sup>.

- 
7. “Art. 150. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento pela contratada esteja apenas previsto em contrato, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a:
- I - cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços; [...]”
8. “Art. 150. [...] § 1º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, *mas não estiver prevista em contrato*, a base de cálculo da retenção corresponderá, *no mínimo, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal*, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, *desde que haja a discriminação de valores nestes documentos*, observando-se, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, os percentuais abaixo relacionados:
- I - dez por cento para pavimentação asfáltica;
  - II - quinze por cento para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;
  - III - quarenta e cinco por cento para obras de arte (pontes ou viadutos);
  - IV - cinquenta por cento para drenagem;
  - V - trinta e cinco por cento para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais. [...]” (grifos nossos)
9. Outras situações importantes estão previstas no art. 151 da IN 03/05: “Art. 151. Não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou utilização de equipamento e o uso deste equipamento não for inerente ao serviço, mesmo havendo discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, exceto no caso do serviço de transporte de passageiros, onde a base de cálculo da retenção corresponderá à prevista no inciso II do art. 150. Parágrafo único. Na falta de discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o seu valor bruto, ainda que exista previsão contratual para o fornecimento de material ou utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato.”

A análise desses dispositivos permite, portanto, algumas constatações. Em primeiro lugar, deve haver a menção de fornecimento de equipamentos ou materiais no contrato, sob pena de ser necessária a discussão sobre a natureza da prestação de serviço e se ela envolve necessariamente o referido fornecimento (art. 150, §1º da IN 03/05).

Outro ponto importante é o disposto no Regulamento da Previdência Social (decreto, logo, hierarquicamente superior à IN 03/05). O parágrafo 7º do art. 219 do Regulamento exige que o valor a ser deduzido da retenção esteja “contratualmente previsto e devidamente comprovado”.

Em outros termos, há aqui algumas questões problemáticas, tanto para a empresa contratante dos serviços, quanto para a prestadora.

No caso da contratante, dela será o dever de contribuir para a fiscalização da devida arrecadação das prestadoras que fornecem mão-de-obra ou realizam serviços por empreitada. Isso corresponde ao dever de apurar se eventuais reduções da base de cálculo do fato gerador da retenção estão de acordo com a legislação previdenciária.

No caso da contratada, há a possibilidade de glosar eventuais deduções e exigir a sempre dificultosa comprovação de notas de aquisição de materiais e equipamentos cedidos.

Na melhor das hipóteses, aquela ideal deve-se ter a expressa menção do fornecimento ou locação no contrato de prestação, bem como a devida comprovação (por meio de notas de aquisição) dos materiais e equipamentos fornecidos. Ou seja, não bastaria o contrato; deveria haver a comprovação dos valores que estão sendo deduzidos<sup>10</sup>.

Contudo, a prática impede, muitas vezes, tal comprovação. Isso porque um mesmo lote de material adquirido pode ser

---

10. Quando se trata de aferição indireta, a própria IN 100/03 prevê a possibilidade de se comprovar com notas de aquisição os valores dos materiais empregados.

“Art. 604. O valor do material fornecido ao contratante, bem como o valor da locação do equipamento de terceiros utilizado no serviço, discriminado na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação, respectivamente.

Parágrafo único. A empresa deverá, quando exigido pela fiscalização do INSS, comprovar a veracidade dos valores de material utilizados na prestação de serviços, mediante apresentação dos documentos fiscais de aquisição dos referidos materiais”.

utilizado em muitas obras ou locais de prestação (por exemplo, a instalação elétrica na construção civil ou mesmo a utilização de fios na transmissão e distribuição de energia elétrica). Embora o controle de uso de material ateste a proporção da quantidade empregada em cada prestação, o lastro documental de aquisição (nota fiscal) dificulta essa demonstração. Essa situação, em escala, quase sempre inviabiliza a demonstração pormenorizada de cada fornecimento.

No caso da locação de bens móveis empregados na prestação, a situação pode até ser mais simples (demonstrável), ainda assim, o contexto exposto acima gera situações difíceis no âmbito da fiscalização entre os gestores do contrato (da contratante e da contratada).

Outra consideração a ser feita é sobre a discriminação dos valores da nota, conforme previsto na legislação citada acima. O termo discriminação, como outros tantos, é polissêmico e, na presente situação, até mesmo ambíguo. Sobre ele pode-se afirmar que corresponde à separação analítica visando a uma finalidade, tal como a necessidade de indicação dos componentes de um sistema. Verifica-se, portanto, que discriminar significa separar, diferenciando as coisas por meio de sua descrição, limitação ou determinação.

Há duas interpretações básicas sobre esse termo no presente caso. Na primeira, bastaria a discriminação dos valores, sem a menção dos materiais fornecidos (o que tem sido comumente encontrado na prática). Na segunda, haveria a necessidade de listar os itens fornecidos, a quantidade e seus respectivos valores.

Nessa primeira situação, há de se evitar, por arriscado, a utilização da permissão de redução até 50% do valor da base como uma conta de chegada, cujo efeito prático-financeiro é a redução da alíquota de 11% para 5,5%. Comumente, localiza-se notas com mera referência a um fornecimento de materiais, sem qualquer apontamento mais detalhado.

Vale assinalar que, em algumas oportunidades, a Procuradoria do INSS emitiu pareceres sobre o que entende por

discriminar. Tratava-se de outra situação, dessa vez ligada ao artigo 43 da Lei 8.212/91<sup>11</sup>.

O Parecer Interno da Procuradoria nº 18/96 e outros posteriores, por exemplo, que não admitem a discriminação referida pela lei quando esta se traduzir em percentual fixado pelo Juiz, declarou que a discriminação deve ser feita item por item na sentença, não bastando a fixação de percentuais.

Neste ponto, veja-se o texto do item 8 do referido Parecer como exemplo:

Como o artigo 43, da Lei nº 8212/91 e o próprio conceito de discriminação deixam claro, é necessário que a sentença ou o acordo discrimine, item por item, quais as parcelas que estão sendo pagas pelo reclamado, e não simplesmente diga que determinado percentual da condenação ou acordo é remuneratório ou indenizatório, a fim de que possa ser apurado o valor da contribuição previdenciária, caso contrário, a incidência desta será sobre o total pago.

Obviamente, não pode ser admitido lançamento de contribuições previdenciárias com base em parecer interno do órgão que executava os valores inscritos, o que seria manifestamente ilegal. Há de se interpretar, sim, os dispositivos normativos envolvidos.

As referidas citações devem apenas demonstrar como a Procuradoria Federal costumava entender a aplicação do termo discriminar.

Nesse sentido, acredita-se que os artigos 149 e 150 da IN 03/05 têm de ser interpretados conjuntamente e que a necessidade de discriminar os valores correspondentes ao fornecimento de materiais e equipamentos deve ser feita analiticamente, com base nos itens empregados, sua quantidade e os valores respectivos.

11. "Art. 43. Nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeito à incidência de contribuição previdenciária, o juiz, sob pena de responsabilidade, determinará o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social.

Parágrafo único. Nas sentenças judiciais ou nos acordos homologados em que não figurarem, *discriminadamente*, as parcelas legais relativas à contribuição previdenciária, esta incidirá sobre o valor total apurado em liquidação de sentença ou sobre o valor do acordo homologado", (grifos nossos)

Sobre essa interpretação, devem ser feitas algumas considerações.

A primeira diz respeito à possibilidade de se considerar a situação de exclusão do valor a ser retido, nos casos de ausência de valores estipulados contratualmente, como uma situação totalmente apartada da situação genérica de dedução de valores fornecidos.

Noutros termos, se isolar-se o art. 150 da IN 03/05, declarando-o totalmente independente do art. 219, §7º do RPS, e do art. 149 da IN 03/05, há a possibilidade de se desconsiderar as exigências dos últimos artigos citados. Ainda assim, no art. 150 da IN 03/05, há a menção à expressão no mínimo<sup>12</sup>, o que induz ao convencimento de que, se a dedução pode chegar até a 50%, isso quer dizer que ela também pode ser menor, o que dependeria dos valores dos materiais fornecidos, e não de uma mera aplicação de redução pela metade da alíquota de 11%.

Acredita-se, portanto, que, nesse caso, os artigos 219 do RPS, 149 e 150 da IN 03/05 devem ser interpretados sistematicamente<sup>13</sup>.

Outra consideração a ser feita sobre nossa posição, no sentido de flexibilizá-la, diz respeito a alguns julgados do Conselho de Recursos Previdenciários (CRPS) que dão a entender que basta a mera menção dos valores correspondentes a serviço e fornecimento.

---

12. “Art. 150. Quando o fornecimento de material ou a utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto o manual, estiver previsto em contrato, mas sem discriminação dos valores de material ou equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, a” [...].

13. Sobre o caráter sistemático e a possibilidade de conexão de diversos textos normativos na construção da norma-decisão, vale lembrar a feliz imagem usada por Eros Grau no sentido de criticar interpretações literais e isoladas (*Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 113):

“Por isso mesmo a interpretação do direito é interpretação *do direito*, e não textos isolados, desprendidos *do direito*.”

Não se interpretam *textos de direito*, isoladamente, mas sim *o direito*, no seu todo. (...) Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços.

A interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele - do texto - até a Constituição”.

Sobre o aspecto sistemático na hermenêutica jurídica, ver, ainda, ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 69-71.

São decisões que não versam exaustivamente sobre o presente assunto, mas que trazem, em si, subsídios para a análise do tema tratado.

No primeiro caso, a empresa recorrente realizou diversas obras de construção civil, como reformas e edificações prediais novas, sob o regime de execução indireta por empreitada total.

A contratante exerceu o direito de opção da retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal/fatura como forma de elisão de responsabilidade solidária.

Como os valores de mão-de-obra, material e/ou equipamentos não foram estabelecidos contratualmente, como se sabe, poderiam ter sido discriminados na nota fiscal/fatura, porém, com a base de cálculo não inferior a 50% do valor bruto.

Todavia, as retenções destacadas incidiram sobre os valores de serviços discriminados, que são inferiores a 50% do valor bruto.

A fiscalização lavrou a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), com base na apuração das diferenças de créditos de retenção. Veja-se a ementa<sup>14</sup>:

EMENTA: PREVIDENCIÁRIO. ARTIGO 30, INCISO VI, DA LEI Nº 8.212/91. RETENÇÃO. ARTIGO 31 DA LEI Nº 8.212/91. INOBSERVÂNCIA DO DISPOSTO NO ITEM 17.1 DA ORDEM DE SERVIÇO Nº 209/99. Na hipótese de não constar no contrato os valores referentes a material ou equipamentos, deverão ser discriminadas as respectivas parcelas na nota fiscal, fatura ou recibo, não se admitindo que o valor relativo aos serviços seja inferior a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto.

Correto está o procedimento adotado pela fiscalização que realizou o lançamento de 11% (onze por cento) sobre o valor que faltava para se atingir o mínimo de 50% (cinquenta por cento), já que a ECT não observou tal limite.

Com relação aos serviços prestados pelas Cooperativas de Trabalho na área de saúde, deveria a ECT ter efetuado a retenção dos 11% (onze por cento), conforme previsão do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, pois tal obrigação é exclusiva da contratante.

**RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO.**

---

14. 4ª CaJ - Quarta Câmara de Julgamento; Documento: 0035.546.312-1.

Do voto, é interessante ressaltar o seguinte trecho:

Por não ter a recorrente observado que a base de cálculo da retenção dos 11% (onze por cento) não poderia ser inferior a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto, correto está o procedimento adotado pela fiscalização de realizar o lançamento de 11% (onze por cento) sobre o valor que faltava para se atingir o limite mínimo de 50% (cinquenta por cento), exigido pela aludida ordem de serviço.

Da decisão citada, pode-se perceber que a fiscalização tem se limitado a lançar somente o valor retido que não corresponde a, no mínimo, 50% do valor da nota.

Daí que, mesmo nos casos de aferição indireta, o cálculo tem sido 40% da nota (aferição indireta), com redução de 50% quando há discriminação ou previsão de fornecimento de materiais, o que acarreta um percentual de 20% sobre a nota.

No segundo caso, tem-se um crédito constituído por responsabilidade solidária, em razão do contribuinte (contratante de mão-de-obra para construção civil) ter apresentado comprovantes de pagamento do fornecedor, vinculados aos serviços de construção civil prestados, com recolhimento abaixo do percentual mínimo correspondente à remuneração a incidir sobre o valor do serviço estipulado na nota fiscal, e não ter apresentado declaração de existência de contabilidade formalizada da empresa<sup>15</sup>.

EMENTA: PREVIDENCIÁRIO. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - NÃO-ELISÃO. LANÇAMENTO POR AFERIÇÃO INDIRETA.

Nos termos do artigo 30, inciso VI, da Lei 8.212/91, o proprietário, o incorporador, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor pelo cumprimento das obrigações para o INSS.

---

15. 4ª CAJ - Quarta Câmara de Julgamento; Documento: 0035.651.148-0.

Aplicável a apuração por aferição indireta de contribuições efetivamente devidas no caso de deficiência ou ausência de quaisquer documentos ou informações, conforme artigo 33, § 3º, da Lei 8.212/91.

RECURSO CONHECIDO E IMPROVÍDO.

Trata-se de situação de aferição indireta, e não de simples dedução de valores a serem retidos, mas há um trecho importante e que pode elucidar a situação:

Consoante se infere do Relatório Fiscal, às fls. 22/23, “RAZÕES DO LEVANTAMENTO”, ficou constatado que o CEFET/SC, na qualidade de contratante, ao realizar a retenção, a fez com valor inferior àquele que poderia ser obtido em relação à 50% das Notas Fiscais emitidas, referente a prestação de serviço incluída na nota, sem a discriminação mão-de-obra e material, dando ensejo à lavratura da NFLD, por ter havido recolhimento insuficiente das contribuições previdenciárias relativas à obra de construção civil executada.

Assim, em que pese o esforço da recorrente, suas alegações, contudo, não têm o condão de prosperar. De fato, sua responsabilidade solidária se elidiria na hipótese da retenção de 11% sobre valor bruto da Nota Fiscal, conforme determina o artigo 220, inciso III, do RPS, pelo fato de não ter sido especificado na mesma o montante gasto com material e mão-de-obra. Dessa forma, não tendo procedido nesses termos, porquanto reteve valor inferior, subsiste a responsabilidade da recorrente em relação à diferença arbitrada pela fiscalização.

No presente caso, a empresa que prestou o serviço não discriminou o percentual relativo a fornecimento de material. Como as retenções realizadas pela empresa contratante eram inferiores a 50% da nota, e como não existia sequer menção aos montantes correspondentes, aceitou-se o arbitramento realizado pela fiscalização.

Existe, por fim, outra decisão que reforça, contudo, a idéia de que há uma presunção de idoneidade na documentação fiscal apresentada pelo contratado, declarando que o que consta em uma

nota fiscal (ainda que apontando exclusivamente os valores) somente pode ser afastado mediante demonstração de que há alguma irregularidade contábil.

No presente acórdão administrativo, o relator entendeu que refutar a discriminação por montantes seria desacreditar a própria contabilidade, o que somente poderia ser feito mediante provas.

Ressalta-se, no entanto, que a própria existência de um acórdão anterior, contrário a essa posição, confirma a natureza problemática dessa discussão. Ou seja, em outros julgados a mera discriminação dos montantes respectivos a fornecimento e prestação foi afastada sem maiores explicações. Veja-se<sup>16</sup>:

EMENTA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. FOLHA DE PAGAMENTO. RETENÇÃO.

A empresa é obrigada a recolher no prazo legal as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço. Art. 30, I, "b", Lei nº 8.212, de 1991.

Retenção - O contratante de serviços mediante cessão de mão-de-obra é obrigado a reter 1 1/0 do valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços. Art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

RECURSO PROVIDO PARCIALMENTE.

Dessa decisão, alguns trechos são relevantes:

Em outro ponto, é evidente que os índices mínimos considerados pelos atos normativos (Ordens de Serviço nº 195, de 1998, 203 e 209, de 1999) em verdade se constituem em uma benesse conferida pelas autoridades fiscalizadoras aos administrados, face à disposição do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação alterada pela Lei nº 9.711, de 1998, determinando que a retenção deve operar em relação ao valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

16. 4ª CaJ - Quarta Câmara de Julgamento; Documento: 0035.264.600-4.

Ademais, o § 8º do art. 219 do Regulamento da Previdência Social delegou ao INSS a competência para normatizar a forma de apuração e o limite mínimo do valor do serviço contido no total da nota fiscal, fatura ou recibo, quando não houver previsão contratual dos valores correspondentes do material ou equipamento, quando outro, nos termos do § 3º do mesmo art. 219 do RPS, que as atividades de construção civil, tanto ora de mão de obra quanto empreitada sofrem retenção.

(...)

Apenas em relação à comprovação dos valores deduzidos, merece reparo o voto vencedor do acórdão nº 1.408, de 2003.

Tanto na OS nº 203, de 1999, item 17.2, quanto na OS nº 209, de 1999, item 23, tem-se a faculdade de a fiscalização exigir a comprovação das deduções efetuadas do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo. Evidente que, se por alguma razão, a autoridade fiscalizadora entender que os valores discriminados a título de dedução não condizem com a realidade fática das atividades desenvolvidas, tem o direito-dever de verificar se os valores ali relacionados guardam relação com a verdade dos fatos. Contudo, não vislumbro autorização normativa para que sejam desconsiderados os valores discriminados a título de material ou equipamento. De fato, as normas vigentes autorizam a conferência destes valores pela fiscalização, conforme já mencionado, entretanto, excluir os valores deduzidos é o mesmo que desconsiderar a contabilidade da contratante pelo simples fato de estes valores estarem ali lançados nos respectivos centros de custos da empresa notificada.

Entretanto, nessa questão, não logrou êxito a fiscalização em demonstrar as circunstâncias que autorizariam a desconsideração da contabilidade, logo, devem ser excluídos da presente notificação os valores que, previstos em contrato e discriminados nas notas fiscais, não foram considerados para efeito de cálculo do total a ser retido pela contratante.

(...)

Outro ponto em que se faz necessária menção diz respeito à imprestabilidade de meras declarações das empresas contratadas, firmadas por quem quer que sejam, de que os custos de materiais e equipamentos estariam corretamente discriminados e correspondia a realidade dos fatos. Evidente que tal argumento não pode ser aceito, haja vista despro-

vido de qualquer presunção legal de veracidade. Nesse sentido, somente documentos fiscais, devidamente contabilizados, poderiam formar a convicção de que aqueles valores comprovariam, da maneira adequada, as deduções efetuadas”.

Com relação às decisões do CRPS, percebe-se que a maior preocupação da fiscalização é garantir que a arrecadação nos contratos não seja menor do que aqueles índices previstos na aferição indireta (art. 604 em diante da IN 03/05) e no art. 150 da IN 03/05 (50% da nota).

Conforme visto, foi afirmada a presunção relativa (que comporta demonstração em contrário) de idoneidade das demonstrações contábeis (da contratante e da contratada) e das notas fiscais apresentadas pelo fornecedor.

Somente não se pode esquecer que, mesmo na última decisão, a presunção pode ser afastada se a fiscalização desconfiar que os valores não são condizentes com a prestação, ou mesmo que a constante redução em 50% das notas corresponde a uma arbitrariedade do prestador.

Nesses casos, a fiscalização pode exigir a comprovação contábil (basicamente notas de aquisição) dos valores apontados como fornecimento de equipamentos e materiais (art. 605 da IN 03/05). Em princípio, a exigência seria feita ao fornecedor, mas, muitas vezes, a fiscalização poderia atribuir a solidariedade entre as partes do contrato, o que acarretaria risco de autuação da contratante, caso não apresentasse as notas de aquisição empregadas nos serviços que contratou.

Diante desse quadro, torna-se imperiosa a devida fiscalização por parte dos gestores do contrato e o devido preenchimento da nota de serviços, sob pena de risco de atuação e da Receita Federal do Brasil considerar indevida a dedução dos valores dos materiais fornecidos.