



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10872.720068/2019-11
ACÓRDÃO	2201-012.514 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA MUNICIPAL DE LIMPEZA URBANA - COMLURB
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

PROVAS. MOMENTO PROCESSUAL OPORTUNO. NÃO APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser produzida no início da fase litigiosa, considerado o momento processual oportuno, precluindo o direito do sujeito passivo de fazê-lo em recurso voluntário, salvo a ocorrência de qualquer das hipóteses que justifiquem sua apresentação posterior.

IMPUGNAÇÃO. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. Inadmissível a juntada posterior de provas quando a impossibilidade de sua apresentação oportuna não for causada pelos motivos especificados na legislação de regência.

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, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023.

REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DA RETENÇÃO DE 11%. NECESSIDADE DE DESTAQUE NA NOTA FISCAL.

A não apresentação de Nota Fiscal/Fatura/Recibo que contenha a discriminação da base de cálculo da retenção, deverá ser exigida a contribuição de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário na parte relativa aos documentos apresentados apenas no recurso, por preclusão, e, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa] – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernando Gomes Favacho (substituto[a] integral), Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 845-862):

DA AUTUAÇÃO

1.1. Trata o presente processo administrativo de Auto de Infração referente à contribuição previdenciária destinada à Seguridade Social e incidente sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, conforme estabelecido no Art. 31 da Lei nº 8.212/91.

1.2. Conforme Relatório Fiscal (Refisc), fls. 8/29, merece ser destacado o que segue.

4.4. Considerando os preceitos legais e a normatização elencados no item “4.1.”, “4.2.” e “4.3.”, constata-se que a dedução de material e equipamento da base de cálculo da retenção da contribuição previdenciária, em todas as hipóteses, só é permitida quando há a devida discriminação do seu valor na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviço. (...).

4.5. Destacamos ainda que é responsabilidade da empresa contratante a verificação se o valor da retenção da contribuição previdenciária destacado na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviço está correto e em consonância com a Legislação, conforme preceito insculpido no § 5º do artigo 33 da Lei 8.212/1991, (...).

4.6. Com base no acima exposto, no curso do presente procedimento de auditoria fiscal, foram analisadas as notas fiscais, faturas ou recibos emitidos pelas empresas contratadas, considerando os termos dos contratos de prestação de serviço, memórias de cálculo apresentadas pela empresa contratante, comprovantes de pagamento das guias de recolhimento da contribuição previdenciária retida e outros elementos pertinentes. No procedimento desenvolvido, buscou-se verificar a correção da definição da base de cálculo da contribuição previdenciária retida pela empresa contratante e seu efetivo recolhimento.

1.3. Das análises concretas procedidas nos documentos da Fiscalizada, assevera:

5.1. A empresa autuada, ao efetuar a definição da base de cálculo da retenção da contribuição previdenciária incidente sobre o valor dos serviços contidos nos recibos emitidos pelas associações de moradores (ANEXO V) deduziu, indevidamente, valores que integram o custo dos serviços prestados. Constata-se a ocorrência pela verificação do valor bruto do serviço prestado, registrado nos recibos de prestação de serviço, em relação ao valor da base de cálculo da retenção da contribuição previdenciária registrado nas planilhas de memória de cálculo apresentadas pela empresa.

(...) 5.1.2. Conforme registrado nos recibos de prestação de serviço e nas planilhas apresentadas pela empresa para demonstração da memória de cálculo de apuração das respectivas bases de cálculo da retenção, foram considerados como base de cálculo apenas os valores referentes aos itens destacados nos recibos de prestação de serviço como “Base INSS” e “Taxa de Administração”.

Nos referidos recibos de prestação de serviço, emitidos pelas instituições contratadas, constam diversos itens que integram o custo dos serviços prestados e são diretamente relacionados à mão-de-obra utilizada/empregada.

(...)5.1.5. Dessa forma, com base no acima exposto, apurou-se a diferença entre a retenção da contribuição previdenciária devida e aquela efetivamente descontada/retida por ocasião do pagamento pelos serviços contratados, tendo como base de cálculo a diferença entre o valor total de cada recibo emitido pelas instituições contratadas e a base de cálculo para retenção considerada pela empresa autuada. Os valores retidos pela empresa autuada, bem como os correspondentes recolhimentos encontram-se registrados na conta contábil “21883020101 – INSS Sobre

Serviços Faturados”, auditada com base na escrituração contábil do ano-calendário 2015 – Diário Geral Nr 08 – recepcionada no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED (Código Hash: 24A0F1D2217D085536AB9CF5410A81BA5162CB40).

1.4. Com efeito, foram apontadas os seguintes valores de diferença de retenção:

[...]

1.5. Esmiuchando os contratos firmados entre a Fiscalizada e a empresa SERB SANEAMENTO E ENERGIA RENOVÁVEL DO BRASIL S.A., expõe:

5.2.5. Constatou-se que, em todas as notas fiscais emitidas pela empresa contratada (ANEXOS VIIIA e VIII-B), não há discriminação dos valores de material e/ou equipamento. Dessa forma, considerando os preceitos legais e a normatização elencados nos itens “4.1”, “4.2.”, “4.3.” e “4.4.”, a base de cálculo correta para a retenção de 11% deveria ter sido o valor bruto da nota fiscal de serviço emitida pela empresa contratada.

5.2.6. Diante do acima exposto, apurou-se o valor não retido pela empresa autuada, considerando-se a diferença entre o valor bruto da nota fiscal de serviço emitida pela empresa contratada e o valor da base de cálculo da retenção definida pela empresa contratante. Os valores retidos pela empresa autuada, bem como os correspondentes recolhimentos encontram-se registrados na conta contábil “21883020101 – INSS Sobre Serviços Faturados”, auditada com base na escrituração contábil do ano-calendário 2015 – Diário Geral Nr 08 – recepcionada no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED (Código Hash: 24A0F1D2217D085536AB9CF5410A81BA5162CB40).

1.6. Como resultado, apresenta a seguinte planilha (fls. 21):

[...]

1.7. Ademais, analisa os contratos com a empresa MASAN SERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA, donde ressalta:

5.3.3. Constata-se, com base no exposto no item “5.3.2.” que não houve oportunidade de se pactuar contratualmente e previamente o valor dos serviços a serem executados pela empresa contratada, especificando-se o valor dos equipamentos e da mão de obra utilizados. Constata-se ainda que na nota fiscal emitida pela empresa contratada (ANEXO XI) também não há discriminação do valor dos equipamentos utilizados. Dessa forma, considerando os preceitos legais e a normatização elencados nos itens “4.1”, “4.2.”, “4.3.” e “4.4.”, a base de cálculo correta para a retenção deveria ter sido o valor bruto da nota fiscal de serviço emitida pela empresa contratada.

5.3.4. Diante do acima exposto, apurou-se o valor não retido pela empresa autuada, considerando-se a diferença entre o valor bruto da nota fiscal de

serviço emitida pela empresa contratada e o valor da base de cálculo da retenção definida pela empresa contratante. Os valores retidos pela empresa autuada, bem como os correspondentes recolhimentos encontram-se registrados na conta contábil “21883020101 – INSS Sobre Serviços Faturados”, auditada com base na escrituração contábil do ano-calendário 2015 – Diário Geral Nr 08 – recepcionada no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED (Código Hash: 24A0F1D2217D085536AB9CF5410A81BA5162CB40).

1.8. Tais análises, resultaram no que segue:

[...]

1.9. Ainda, foram analisados os contratos e demais documentos envolvendo a Autuada e a empresa TRD SERVIÇOS E ADMINISTRAÇÃO LTDA., donde sobreveio:

5.4. A empresa autuada, ao efetuar a definição da base de cálculo da retenção da contribuição previdenciária incidente sobre o valor dos serviços contidos nas notas fiscais 2701, 2702, 2703, 2807 e 2808, emitidas pela empresa TRD SERVIÇOS E ADMINISTRAÇÃO LTDA, CNPJ: 39.413.414/0001-88 (ANEXOS XIV-A e XIV-B) considerou o percentual de 50% ou 80% sobre o valor bruto das referidas notas fiscais.

(...)5.4.2. Constatou-se que nas notas fiscais 2701, 2702, 2703, 2807 e 2808, emitidas pela empresa contrata, não há discriminação do valor dos equipamentos e/ou veículos utilizados, em destaque do valor total do serviço registrado nas referidas notas fiscais. Dessa forma, considerando os preceitos legais e a normatização elencados nos itens “4.1”, “4.2.”, “4.3.” e “4.4.”, a base de cálculo correta para a retenção da contribuição previdenciária deveria ter sido o valor bruto da nota fiscal de serviço emitida pela empresa contratada.

Ressaltamos que, nas demais notas fiscais emitidas no ano de 2015 pela empresa contratada, a base de cálculo da retenção da contribuição para Seguridade Social está definida corretamente, ou seja, 100% do valor bruto.

(...)5.4.4. Diante do acima exposto, apurou-se o valor não retido pela empresa autuada, considerando-se a diferença entre o valor bruto da nota fiscal de serviço emitida pela empresa contratada e o valor da base de cálculo da retenção definida pela empresa contratante. Os valores retidos pela empresa autuada, bem como os correspondentes recolhimentos encontram-se registrados na conta contábil “21883020101 – INSS Sobre Serviços Faturados”, auditada com base na escrituração contábil do ano-calendário 2015 – Diário Geral Nr 08 – recepcionada no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED (Código Hash: 24A0F1D2217D085536AB9CF5410A81BA5162CB40).

1.10. Com efeito, foi elaborada a planilha abaixo:

[...]

1.11. Assim, o lançamento em tela, considerando os valores agregados, por competência, está demonstrado no Refis às fls. 25 e abaixo reproduzido:

[...]

1.12. A ciência do presente AI se deu, via acesso à caixa postal (domicílio tributário eletrônico), na data de 14/06/2019, conforme termo de fls. 600/4.

DA IMPUGNAÇÃO

2. Às fls. 610/625, encontra-se a Impugnação apresentada pela Autuada, tempestiva, com os seguintes argumentos sintetizados.

2.1. Após síntese do procedimento fiscal, insurge-se, em especial, contra o tratado nos itens '5.2' e '5.4' do Refisc, por entender ínsito às contratações de serviços envolvidas a utilização de maquinário. Ademais, assim articula:

O item 5.2 trata do Contrato 318/2003, cujo objeto é a implantação e operação do Centro de Tratamento de Resíduos Sólidos Urbanos do Município do Rio de Janeiro (CTR Rio), além da implantação, operação e manutenção de transbordos(Estações de Transferência de Resíduos - ETRs). Observe, Excelências, que estamos diante de serviço nitidamente dissociado de uma contratação com mera intermediação de mão de obra, onde, de forma incontroversa, é de sua essência a utilização de equipamentos e implementos mecânicos e tecnológicos de alta geração e complexidade. É A CONTRATAÇÃO DE MAIOR COMPLEXIDADE DE ENGENHARIA E LOGÍSTICA DE TODO O MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO, respeitosamente.

O item 5.4 trata do Contrato 145/2013 ENVOLVE A prestação de serviço de locação de veículos para limpeza urbana para atendimento de toda a Zona Norte do Município, em serviço em que o custo envolvido em equipamentos indispensáveis à logística e operação é de forma inconteste o núcleo principal da contratação.

2.2. Ademais, no tocante ao tratado nos itens '5.1' e '5.3' do Refisc, articula que alguns documentos reclamados pela Autoridade Fiscal não teriam sido apresentados por lapso do interlocutor da Autuada e estariam acompanhando a Impugnação.

2.3. Ademais, articula que algumas das rubricas reclamadas não estariam no campo de incidência das contribuições previdenciárias, consoante jurisprudência pacífica.

2.4. Dentre estas, analisa o abono de férias, férias indenizadas, terço constitucional de férias.

2.5. Demais disso, quanto as notas fiscais emitidas pela empresa SERB Saneamento e Energia Renovável do Brasil SA, suscita o art. 122 da IN RFB, nº

971/09, que trata das situações em que a utilização de equipamento é inerente à execução dos serviços contratados, articulando, ademais, o que segue:

Infelizmente, por falha da Comlurb, não foi apresentada no curso da ação fiscal a totalidade dos documentos que instruem o processo de pagamento de cada Nota, que a nosso sentir atende ao legalmente previsto. Eventuais falhas formais devem a nosso sentir ser suplantadas em nome da verdade real, o que suscita o pleito de reapreciação, com a apresentação de toda a documentação.

Além disso, existe no âmbito do Contrato expressa previsão de subcontratação, modalidade utilizada ao longo do período de competência apurado (2015), tendo sido observadas as regras disciplinadas na Instrução Normativa da RFB 971.

Em estrito cumprimento às disposições contratuais, a Concessionária/Contratada emite duas notas fiscais independentes - uma quanto aos serviços de operação do CTR-RIO (Destinação Final de Resíduos) e outra quanto aos serviços de operação das ETR'S (Transferência de Resíduos). (Clausula 8ª - 8.2 do Contrato nº 318/03). Especificamente à operação do CTR-Rio, os serviços contidos nas Notas envolvem prestação de serviços incertos na atividade de saneamento ambiental, voltado à destinação final de resíduos, que podem ser enquadrados no conceito de prestação de serviços na área de construção civil. Nesse sentido, pela alínea "b" do inciso II do Art. 122 da Instrução Normativa 971/09, a alíquota de 11% incidiria sobre o percentual de 15% do total da Nota Fiscal de Serviços emitida para a atividade de destinação final dos resíduos.

Vale ressaltar, de forma a corroborar a referida tese, que o Edital de Licitação previu como condição de habilitação, a necessidade de apresentação de Atestado de Capacidade Técnica na área de Engenharia Civil, mediante Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) junto ao CREA do profissional responsável.

Quanto aos serviços de transferência de resíduos, o entendimento que norteou o recolhimento, e, por conseguinte a retenção, foi também de enquadrar estes no conceito de prestação de serviços na área de construção civil, abarcados pelo mesmo Contrato. Nesse caso, foi utilizada a alínea "e" do inciso II do Art. 122 da referida IN enquadrando a atividade no percentual de 35% previsto na Instrução, sobre o qual aplica-se a alíquota de 11%.

Nesse caso em específico, cabe destacar que desde junho de 2014, mediante celebração de Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços de Remoção de Resíduos e Outras Avenças, assinado entre a SERB/ Ciclus Ambiental e Julio Simões S.A, a Concessionária subcontratou os serviços de remoção de todos os resíduos recebidos nas ETR's, sendo

cláusula prevista nº contrato 318/03 e validada por parecer jurídico da COMLURB na época da celebração.

Assim, a Concessionária/ Contratada já realiza retenção de percentual sobre as NF de Serviços prestados pela Julio Simões, subcontratada, cujo somatório ultrapassa o valor apurado pelo Fisco como supostamente retido a menor pela COMLURB. Assim, não haveria que se cogitar de diferença devida, sob pena de bitributação sobre o mesmo tipo de serviço prestado.

Visando subsidiar a informação acima, encaminhamos cópia das Notas Fiscais de Serviços emitidas pela Concessionária/ Contratada, referentes ao mesmo período das NF emitidas pela COMLURB, juntamente com os comprovantes de recolhimento da alíquota do INSS.

Assim, em virtude da noticiada subcontratação de serviços, os valores já foram retidos da subcontratada. E comprovadamente recolhidos pela contratada, poderão ser deduzidos do valor da retenção a ser efetuada pela contratante, desde que todos os documentos envolvidos se refiram à mesma competência e ao mesmo serviço.

Ademais, a própria Instrução Normativa estabelece em seu artigo 127, que nos casos em que houver subcontratação, os valores retidos da subcontratada, e comprovadamente recolhidos pela contratada, poderão ser deduzidos do valor da retenção a ser efetuada pela contratante, desde que todos os documentos envolvidos se refiram à mesma competência e ao mesmo serviço.

Frise-se, novamente, que no contrato de concessão, Contrato 318/2003, celebrado entre a COMLURB e a SERB/ CICLUS, existe expressa a possibilidade de subcontratação, conforme discriminado na cláusula décima nona. Realizamos o recolhimento com base nessa condição, precedido de pareceres técnicos que ora anexamos.

Caso a COMLURB não efetuasse a retenção utilizando esses parâmetros, haveria a bitributação na contribuição previdenciária retida, em razão da retenção nas notas da empresa contratada e nas notas da empresa subcontratada. Tudo pode ser comprovado, documentalmente, e, novamente, a Comlurb pode ter falhado nessa tarefa, o que pode ser saneado em nome da verdade real e da boa fé, e do Erário Público.

Assim, se existiu a supressão de parte do serviço ou se ele, na cadeia, já foi prestado por terceiros (subcontratados), a parcela anteriormente retida pela contratada (tomadora) da empresa subcontratada (prestadora) poderá ser objeto de aferição e aproveitamento para fins de dedução quando da emissão da Nota Fiscal, objetivando à quitação do objeto do contrato principal.

Adequadamente a medida visa afastar o bis in idem ou o excesso de antecipação de imposto por parte do tomador de serviço relativo ao contrato originário.

Anote-se que caso a COMLURB não efetuasse a retenção utilizando esses parâmetros, haveria a bitributação na contribuição previdenciária retida, em razão da retenção nas notas da empresa contratada e nas notas da empresa subcontratada.

Em relação às diferenças contabilizadas e não retidas em razão do valor retido na nota fiscal de serviço nº 3651 emitidas pela MASAN SERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA, esclarecemos que na nota emitida, a Contratada, discriminou a quantia a ser utilizada como base para retenção do valor referente a contribuição de previdenciária, de acordo com o estabelecido no art. 126, da Instrução Normativa da RFB 971.

(...)Assim, a Comlurb obedeceu à declaração apresentada pela Contratada, que realizou o serviço em momento de calamidade pública, em greve de garis declarada ilegal pela Justiça, podendo haver alguma impropriedade na retenção ora em análise.

Com efeito, em que pese a boa-fé e a tentativa de atender à legislação, a Comlurb admite como possível algum equívoco por parte do então contratado, o que será analisado internamente para possível ação de regresso, sem prejuízo do REQUERIMENTO DE PARCELAMENTO DO DÉBITO ESPECÍFICO AO ITEM EM TELA, preferencialmente respeitando o critério de salário de contribuição nos moldes apresentados na defesa do item 5.1.

2.7. No pertinente às prestações da empresa TRD Serviços e Administração Ltda.:

Nessas notas fora utilizado o estabelecido no art. 122 na Instrução Normativa da RFB 971, (...) (...)Lembremos, como visto, que a prestação se caracteriza por serviço com utilização predominante de equipamentos, notadamente caminhões de lixo de última geração, sendo inerente à sua realização.

2.8. Do que expõe, requer reapreciação, incluindo complemento de instrução probatória, em relação aos itens '5.1', '5.2' e '5.4' do Refisc, a fim de reconhecer a improcedência, de forma a garantir o melhor resultado à luz do Interesse Público.

2.9. Com relação ao item '5.3' do Refisc, requer autorização de parcelamento.

2.10. Alternativamente, requer a revisão dos valores objeto de autuação.

2.11. Por fim, pugna pela nulidade dos objetados Autos de Infração.

DA DILIGÊNCIA SOLICITADA

3. Às fls. 816/824, consta o Despacho nº 2/19, desta Turma e Delegacia de Julgamento, que, frente aos documentos acostados na Impugnação e,

confessamente, não apresentados no transcorrer do procedimento fiscalizatório, entendeu pela necessidade de apreciação por parte da Autoridade Lançadora.

4. Em cumprimento ao quanto solicitado, consta às fls. 826/830, a Informação Fiscal, da qual merece destaque:

4. Considerando-se os documentos apresentados pela empresa e que se referem à subcontratação efetuada pela empresa SERB SANEAMENTO E ENERGIA RENOVÁVEL DO BRASIL S.A., nos CNPJ's: 10.319.900/0001-50 e 10.319.900/002-30, constata-se que não há o registro, nas NF's emitidas pela empresa, da referida subcontratação.

(...)4.1. Ressaltamos que a própria COMLURB tinha ciência do referido procedimento para efetuar a dedução dos valores retidos pela empresa contratada em relação à eventual subcontratação, conforme constata-se pela conclusão do parecer convalidado por seu Diretor Jurídico, Fls. 628 a 631 do Processo Administrativo Fiscal N° 10872-720.068/2019-1, (...).

(...)4.2. Destacamos também a análise e orientação do Coordenador Operacional da COMLURB, Fl. 637 do Processo Administrativo Fiscal N° 10872-720.068/2019-1, (...).

(...)4.3. Registramos ainda que a SERB, da mesma forma, tinha ciência do procedimento a ser adotado para a dedução dos valores retidos em eventual subcontratação dos serviços prestados à COMLURB, conforme constata-se nos termos da consulta jurídica efetuada ao escritório Almeida Advogados, Fls. 632 a 633 do Processo Administrativo Fiscal N° 10872-720.068/2019-1.

4.1. Do quanto verificado, concluiu a Autoridade responsável pela requerida diligência pela inexistência de fato novo ou modificativo das conclusões fiscais inaugurais.

5. Da referida Diligência e sua Informação Fiscal consequente a Insurgente teve ciência e se manifestou como adiante sumariado.

5.1. Reclama pelo fato de a Informação Fiscal ter deixado de abordar pontos de sua Impugnação.

A DRJ deliberou (fls. 845-862) pela improcedência da Impugnação, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

DILIGÊNCIA. DESTINATÁRIO.

Consoante previsto no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, cabe à Autoridade Julgadora determinar as diligências que e quando entender necessárias para elucidação de pontos ou questões que não estejam suficientemente prontos para

julgamento, sendo referia autoridade o destinatário precípua daquelas, a quem cabe apreciar todos os pontos tornados controvertidos.

PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. IMPUGNAÇÃO.

A juntada de documentos e quaisquer outros elementos probatórios devem ser apresentados na impugnação (art. 16, IV e § 4º do Decreto 70.235/72), precluindo o direito de a Impugnante fazê-lo em outro momento, ressalvada a comprovação da ocorrência de alguma das exceções legais.

INOBSERVÂNCIA PROCEDIMENTAL. MAIOR ÔNUS ARGUMENTATIVO.

Não tendo observado o regramento procedimental normatizado, recai sobre a Impugnante maior ônus argumentativo e probatório acerca das afirmações que traz aos autos, devendo demonstrar, de forma objetiva, analítica e cabal os seus argumentos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, intimado da decisão de primeira instância em 23/09/2020 (fls. 868), apresentou recurso voluntário (fls. 872-885), em 23/10/2020, reiterando os argumentos da impugnação e pleiteando que sejam analisados os documentos apresentados, os quais, argumenta, seriam capazes de comprovar suas alegações e suprir as exigências legais.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação, versa sobre a exigência de contribuição previdenciária, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, conforme estabelecido no Art. 31 da Lei 8.212/91.

Em relação aos documentos juntados aos autos pela recorrente (fls. 898-1145), em sede de recurso, verifico que estes compreendem contratos, guias da Previdência Social e notas fiscais. Contudo, verifico que tais documentos não foram disponibilizados à fiscalização — como reconhece a recorrente — tampouco foram juntados na impugnação. Ao mesmo tempo, além do pedido para que fosse considerada a “verdade material” no presente caso e analisados os documentos extemporaneamente apresentados, não verifico a existência de nenhuma das causas do art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235/1972 a autorizar a apresentação de documentos em sede de recurso. Este pedido, é oportuno ressaltar, não veio acompanhado de qualquer justificativa, no sentido da impossibilidade de sua apresentação naquele momento (requisito do art. 16, § 5º, do Decreto n.º 70.235/1972), mas apenas de escusas justificadas no “descuido” da recorrente.

De todo modo, em análise superficial destes documentos, verifico que não são o suficiente para suprir o ônus probatório que cabe à recorrente. Veja-se, por exemplo, que as notas fiscais apresentadas não contêm discriminação sobre o valor dos equipamentos utilizados nos serviços. Sendo assim, deixo de conhecer os documentos apresentados junto ao recurso voluntário, por força do art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235/1972.

Acerca do mérito, tendo em vista que a Recorrente aduz em recurso os mesmos argumentos apresentados na Impugnação, adoto os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Impugnação recorrido, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, para manter a decisão de primeira instância:

8. Primeiramente, importa assentar que o crédito tributário debatido nº presente processo guarda relação, somente, com a retenção referente à contribuição previdenciária destinada à Seguridade Social e incidente sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, conforme estabelecido no Art. 31 da Lei 8.212/91, bem como no Art. 219 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/1999, e Capítulo VIII, do Título I, da Instrução Normativa - IN RFB Nº 971, de 13/11/2009.

8.1. Ademais, a Autoridade Autuante, à luz do ordenamento de regência, assim registra no seu Refisc:

4.6. (...), no curso do presente procedimento de auditoria fiscal, foram analisadas as notas fiscais, faturas ou recibos emitidos pelas empresas contratadas, considerando os termos dos contratos de prestação de serviço, memórias de cálculo apresentadas pela empresa contratante, comprovantes de pagamento das guias de recolhimento da contribuição previdenciária retida e outros elementos pertinentes. No procedimento desenvolvido, buscou-se verificar a correção da definição da base de cálculo da contribuição previdenciária retida pela empresa contratante e seu efetivo recolhimento.

9. Dentre os pontos controvertidos suscitados na Impugnação, analisa-se, primeiramente, as retenções efetuadas sobre o valor dos serviços contidos nos recibos emitidos pelas associações de moradores.

9.1. No ponto, assim se posiciona:

Aduz ainda a inexistência de discriminação dos valores relativos a vale transporte, auxílio alimentação, insumos e equipamentos (vassouras, pás, uniformes, botas, luvas, maquinário, etc). Ocorre que a COMLURB possui tais demonstrativos e os mesmos integram o processo de faturamento e pagamento.

Os mesmos podem não ter sido apresentados quando no início do trabalho de apuração, por lapso do interlocutor da COMLURB, o que fundamenta sincero pedido institucional de escusas, mas também norteia pleito de

reapreciação à luz de toda a documentação a ser entregue à douta fiscalização. Comprovante de auxílio alimentação, transporte, tudo.

9.2. Entende-se que a Impugnante estaria a fazer menção à previsão estampada no art. 1241 da Instrução Normativa RFB nº 971/09 que, além de exigir que as parcelar a serem deduzidas da base de cálculo ali tratada estejam discriminadas nas respectivas notas fiscais (recibos) de prestação de serviço, franqueiam à Fiscalização a verificação da comprovação de tais deduções.

9.3. Assim, de ser registrado que nada foi identificado pela Autoridade Fiscal2 quanto às discriminações nas notas fiscais/recibos, bem como, a própria Impugnante confessa que não comprovou tais fatos no transcorrer do procedimento fiscal.

9.4. Ademais, no ponto, impende registrar que a juntada de documentos que intentem comprovar os argumentos defensivos deve se dar juntamente com a impugnação(art. 16, IV e § 4º do Decreto 70.235/72), precluindo o direito da Insurgente fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a ocorrência das hipóteses previstas nº referido § 4º.

9.5. Portanto, se a Impugnante de fato possui os demonstrativos e comprovantes das despesas incorridas e passíveis de serem utilizadas como dedução da base de cálculo ora discutida, faltou trazer aos autos para que, ao menos, pudessem ser apreciados, sem o que, os argumentos ora analisados não passam de mera alegação!

9.6. Para além do tratado, não restou demonstrado nos autos o liame entre os fatos que fundamentaram o lançamento em testilha e a Ação Civil Pública 0046400-91.2005.5.01.0051, TRT da 1ª Região (fls. 638/642), razão pela qual, sobre esse ponto, não cabe qualquer apreciação.

10. No tocante às rubricas integrantes do salário de contribuição (abono de férias, férias indenizadas e terço constitucional de férias) e a alegação da Impugnante de que haveria entendimento jurisprudencial sedimentado acerca da sua não incidência tributária, deixa-se de apreciar tais argumentos por impertinência do tema em face do crédito tributário ora analisado que trata não de contribuição previdenciária propriamente dita, mas de mera antecipação compensável, bem como, caberia, ainda, à Impugnante demonstrar de que forma e em que medida seus argumentos teriam impacto no crédito tributário, o que não se verificou da no caso em tela.

11. Já no tocante às bases de cálculo da retenção da contribuição em tela sobre as notas fiscais emitidas pela empresa SERB SANEAMENTO E ENERGIA RENOVÁVEL DO BRASIL S.A., articula, em especial, pela utilização – inerente à prestação de serviços - de equipamentos e pela existência de expressa previsão de subcontratação, o que teria ocorrido no caso e não deduzido das atacadas bases de cálculo.

11.1. Ademais, assim consta em sua peça impugnativa:

Infelizmente, por falha da Comlurb, não foi apresentada no curso da ação fiscal a totalidade dos documentos que instruem o processo de pagamento de cada Nota, que a nosso sentir atende ao legalmente previsto. Eventuais falhas formais devem a nosso sentir ser suplantadas em nome da verdade real, o que suscita o pleito de reapreciação, com a apresentação de toda a documentação.

11.2. Repisando o predito, o momento oportuno para a apresentação de eventual documentação (que deveria ter sido apresentada durante o procedimento fiscal), ou qualquer outra espécie de prova, se dá juntamente com a Impugnação, não havendo qualquer espaço ou previsão no ordenamento para “pleito de reapreciação, com a apresentação de toda a documentação”.

11.3. Demais disso, importa reproduzir o quanto verificado pela Autoridade Fiscal (Refisc, fls. 20):

5.2.5. Constatou-se que, em todas as notas fiscais emitidas pela empresa contratada (ANEXOS VIIIA e VIII-B), não há discriminação dos valores de material e/ou equipamento. Dessa forma, considerando os preceitos legais e a normatização elencados nos itens “4.1”, “4.2.”, “4.3.” e “4.4.”, a base de cálculo correta para a retenção de 11% deveria ter sido o valor bruto da nota fiscal de serviço emitida pela empresa contratada.

11.4. Desta sorte, não tendo observado as obrigações acessórias invocadas no presente ponto, a saber: discriminação nas notas fiscais de serviço dos valores de materiais e/ou equipamentos, incumbe à Impugnante demonstrar, de forma objetiva, analítica e cabal, a efetiva utilização dos materiais/equipamentos que alega ter empregado na prestação de serviço apreciada, bem como o impacto disso, em termos de dimensionamento, na prestação de serviço em tela, sem o que, uma vez mais, seu intento não passa de mera alegação.

12. Na mesma esteira de raciocínio, aplica-se o aqui discorrido às invocadas subcontratações de serviço não sendo suficiente juntar aos autos notas fiscais de serviços (fls. 643/742 e 747/776) e Guias de Recolhimento da Previdência Social – GPS (fls. 777/787) sem que seja demonstrada a clara e inequívoca vinculação dessas prestações de serviço com aquela objeto da Autuação vertente (COMLURB/SERB).

12.1. Tendo inobservado o procedimento próprio estabelecido normativamente para o intento ora debatido, recai sobre a Impugnante maior ônus argumentativo e probatório acerca das afirmações que traz aos autos. Portanto, a título meramente exemplificativo, faltou demonstrar a existência de efetivo contrato de prestação de serviços entre a contratada e sua subcontratada (JULIO SIMÕES LOGÍSTICA S/A, CNPJ:

52.548.435/0004-11), bem como, demonstrativos contábeis e auxiliares capazes de comprovar os fatos efetivamente ocorridos e, sobretudo, a vinculação disso com o serviço objeto da exação em testilha.

12.2. Em suma, cabia, somente à Impugnante, a demonstração – suficiente e cabal – dos fatos constitutivos, modificativos ou extintivos do quanto alegados pela Autoridade Fiscal.

12.3. Não sobra, ainda, mencionar o quanto disposto na Informação Fiscal de fls. 826/830, em especial em seus itens “4.1” a “4.3”, donde se extrai que tanto a Impugnante quanto a contratada (SERB) bem conheciam os procedimentos estabelecidos pela IN RFB nº 971/09, em especial quanto à necessidade de discriminação, tanto em contrato quanto em nota fiscal, dos valores referentes às retenções das subcontratadas.

12.4. Ademais, ganha cada vez mais relevo em nosso ordenamento o princípio da boa-fé objetiva que deve ser observado em toda a sua amplitude, inclusive nas relações entre Administração-administrado³. No caso em apreço, merece especial atenção uma de suas vertentes consubstanciada na vedação do comportamento contraditório (venire contra factum proprium).

12.5. Destarte, tem-se que não se tratou de mero equívoco ou descuido procedimental, haja vista que todos os envolvidos eram cientes do quanto se fazia necessário para agir conforme o ordenamento.

13. No tocante ao crédito tributário referente à prestação de serviços envolvendo a empresa MASAN SERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA (CNPJ:

00.801.512/0001-57), parece que a Insurgente não contesta exatamente a exação em tela, o que, igualmente ao já versado, dependeria da apresentação de provas o que não se verifica no caso em tela.

13.1. Acaso seja seu desejo parcelar esta parte do crédito tributário, deverá buscar tal intento juntamente ao órgão preparador que, procedendo ao necessário desmembramento dos créditos a serem parcelados, poderá providenciar o quanto necessário, observado o regramento de regência.

13.2. Por fim, anote-se, não cabe a esta Autoridade Julgadora se pronunciar acerca de eventual parcelamento – faculdade à disposição da Insurgente, vez que compete à referida autoridade, somente, dirimir as controvérsias que conduzirão à pacificação desta relação jurídico-tributária.

14. Quanto ao crédito tributário referente à prestação de serviços envolvendo a empresa TRD SERVIÇOS E ADMINISTRAÇÃO LTDA. (CNPJ: 39.413.414/0001-88), reproduzindo previsão normativa incompleta, a Insurgente entende ter agido corretamente, nos seguintes termos:

Nessas notas fora utilizado o estabelecido no art. 122 na Instrução Normativa da RFB 971, onde se lê:

" Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação de valores ... " II - não havendo discriminação de valores em contrato, independentemente da previsão

contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, para a prestação de serviços em geral, a 50%(cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e, ... " Com base, na descrição acima, não há que se falar em diferenças retidas, respeitosamente, devendo-se considerar com correta a retenção realizada pela COMLURB.

Lembremos, como visto, que a prestação se caracteriza por serviço com utilização predominante de equipamentos, notadamente caminhões de lixo de última geração, sendo inerente à sua realização.

14.1. Contudo o referido preceptivo legal é claro e encerra o que segue:

Art. 122. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, *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:*

(origina sem grifos ou destaques)

14.2. Com efeito, repetindo o que já foi assentado neste Voto à exaustão, tendo inobservado o procedimento normatizado aplicável ao caso, cumpria à Insurgente, juntamente com a sua Impugnação, ter apresentado eventuais provas que sustentassem o seu intento sem o que, não merecem guarida as suas articulações.

15. Ainda, é consabido que o princípio da verdade real é um dos valores norteadores do Código de Processo Civil atual (Lei nº 13.105, de 16/03/2015) devendo, por tanto, ser observado, tanto nos processo judiciais como administrativo.

15.1. Destarte, cabe ao julgador, na medida do possível, perseguir a veracidade das versões apresentadas e, em última análise, do quadro fático subjacente à controvérsia, o que se dá com base na análise das provas e na valoração destas.

15.2. Nessa mesma ordem de ideias, importa atentar o escólio da obra de Humberto Theodoro Júnior:

(...) A verdade real haverá sempre de prevalecer, se elementos evidenciadores dela existirem ao alcance do julgador, não importa quem os tenha produzido para o processo. O convencimento a ser observado na sentença, previsto no art. 371 do NCPC, haverá de se assentar nos fatos comprovados nos autos, e só na falta de prova é que se tornará legítimo o julgamento por presunções.

Aliás, o compromisso do processo justo com a verdade não se resume em atribuir poderes de iniciativa probatória ao juiz. A constitucionalização do processo deu-lhe o caráter de obra conjunta de todos os seus sujeitos, de

forma que tanto as partes, como o juiz, contraem o dever de cooperar na formação do provimento que corresponda à justiça prometida pela Constituição.

15.3. Em complemento, de se registrar que é cediço que ao autor cabe a prova do fato constitutivo de seu direito, e ao réu, a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor, não sendo suficiente a simples alegação, sendo esta a regra geral de distribuição do ônus da prova no direito processual, que tem como fonte formal originária o art. 373 do Código de Processo Civil - CPC5 .

15.4. Esse comando normativo tem norma correlata nos artigos 9º, 15, 16 do Decreto nº 70.235/19726, que rege o processo administrativo de exigência de créditos tributários da União, os quais determinam que o Auto de Infração deverá estar instruído com os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito e ainda que a impugnação deve estar instruída com os documentos em que se fundamentar.

15.5. No casuísimo vertente, a Autoridade Fiscal se desincumbiu de seu ônus processual, trazendo a demonstração dos fatos que serviram como supedâneo do seu raciocínio, que demonstram, de forma indubitosa, que a Impugnante agiu à margem da normatização de regência aplicável ao caso analisado. Assim, o libelo fiscal está guarnecido da necessária comprovação, que sustenta a conclusão nele esposada, devendo esse dado probatório ser cotejado com elementos contrários eventualmente trazidos pela Impugnante.

15.6. Por seu turno, conforme reafirmado por diversas vezes no transcorrer do Voto, a Impugnante não conseguiu demonstrar de forma inequívoca e cabal a existência de fatos modificativos ou extintivos do quanto asseverado pela Autoridade Fiscal.

Conclusão

Por todo o exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer dos documentos apresentados às fls. 898-1145, por preclusão e, no mérito, em relação à parte conhecida, nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital