



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 13603.004311/2007-85
Recurso Voluntário
Acórdão n° 2202-008.735 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de outubro de 2021
Recorrente SETEM SERV TEC DE MONT E MANUTENCAO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/10/2005

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO RECOLHIDO. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR DE RUBRICA ESPECÍFICA EFETIVADO DE OFÍCIO RELATIVO A TRIBUTOS DA MESMA NATUREZA. DECADÊNCIA. SÚMULA CARF N.º 99.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4.º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato imponible a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração, cuja natureza seja a mesma das antecipadas, deste modo o prazo decadencial das rubricas lançadas de ofício é contado a partir da ocorrência do respectivo fato imponible, seguindo a regra das respectivas rubricas de mesma natureza e competência antecipadas e sujeitas a homologação da autoridade administrativa.

TRANSPORTE DE EMPREGADOS DA TOMADORA DO SERVIÇO. SERVIÇO CONTÍNUO. MOTORISTAS À DISPOSIÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO DE 11% (ONZE) POR CENTO.

A contratação de serviço contínuo de transporte, com fornecimento de motoristas colocados à disposição da tomadora do serviço, caracteriza prestação de serviço executado mediante cessão de mão de obra e sujeita o contratante à retenção de 11% (onze) por cento do valor bruto da nota fiscal, bem como ao recolhimento do valor retido em nome da empresa cedente da mão de obra, no prazo legalmente estabelecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para declarar a decadência do lançamento no que se refere às competências 12/2001 a 10/2002, inclusive.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Diogo Cristian Denny (Suplente convocado), Samis Antonio de Queiroz, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente em Exercício). Ausente o conselheiro Ronnie Soares Anderson, substituído pelo conselheiro Diogo Cristian Denny.

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 366/378), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 324/336), proferida em sessão de 12/02/2009, consubstanciada no Acórdão n.º 02-21.133, da 6.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (DRJ/BHE), que, por maioria de votos, julgou procedente em parte o pedido deduzido na impugnação (e-fls. 149/169), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/10/2005

DECADÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 45 DA LEI N.º 8.212/91. SÚMULA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Consideram-se decaídos os créditos tributários lançados com base no artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, que determinava o prazo decadencial de 10 anos para as contribuições previdenciárias, por ter sido este artigo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos da Súmula Vinculante n.º 8, publicada no DOU em 20/06/2008.

CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS EXECUTADOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO.

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 em nome da empresa cedente da mão-de-obra.

Lançamento Procedente em Parte

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD (DEBCAD 37.029.033-0) juntamente com as peças integrativas (e-fls. 3/117; 127/128; 145; com discriminativo retificado e-fls. 337/360) e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 129/139), tendo o contribuinte sido notificado em 16/11/2007 (e-fls. 3; 128), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa SETEM SERVIÇOS TÉCNICOS DE MONTAGENS E MANUTENÇÃO LTDA, no montante de R\$ 187.215,85 (cento e oitenta e sete mil duzentos e quinze reais e oitenta e cinco centavos), consolidado em 07/11/2007, que, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 126/136, refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social correspondentes à retenção de 11% incidente sobre o valor das notas fiscais de prestação de serviços de transporte de passageiros executados mediante cessão de mão-de-obra, cujos recolhimentos a cargo da notificada, na qualidade de contratante dos serviços, não foram comprovados. O lançamento abrange o período de 01/2000 a 10/2005.

A ação fiscal foi comandada através do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) de fls. 115 e suas prorrogações de fls. 116/119.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

O sujeito passivo teve ciência do lançamento em 16/11/2007, e apresentou impugnação em 18/12/2007, consoante documentos de fls. 145/294.

Em suas alegações, a defendente argumenta, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, ressalta a tempestividade da defesa apresentada.

Ainda em sede preliminar invoca a decadência [parcial] do lançamento cujos fatos geradores ocorreram entre 12/1999 a 11/2002, com fulcro no § 4.º do artigo 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

Quanto ao mérito, alega que a impugnante não pode ser responsabilizada pela suposta ausência de retenção de contribuições previdenciárias, posto que os serviços tomados não foram prestados mediante cessão de mão-de-obra.

Alega que pelas notas fiscais anexas, assim como pelos contratos acostados à defesa, verifica-se que nos serviços tratados a impugnante não contratou cessão de mão-de-obra mas serviços específicos. Os empregados dos tomadores não ficaram nunca submetidos ao poder hierárquico e diretivo da impugnante.

Cita lição de Hugo de Brito Machado e julgado do STJ.

Quanto aos serviços de locação de veículos (caminhões, guindastes), transporte de funcionários dos estabelecimentos empresariais até os locais das obras onde a impugnante presta serviços, manutenção mecânica, serviços elétricos para montagem de equipamentos e recrutamento e seleção de mão-de-obra, argumenta que contrata-se o serviço e não a mão-de-obra. Nesses serviços, nunca se disponibiliza empregados ao crivo do poder da contratante. Esta contrata a empresa e não a mão-de-obra.

Argumenta que pelas ordens de compra e serviços anexas, a impugnante alugou veículos com fornecimento de motoristas para que fossem prestados serviços de transporte de empregados até as minas onde a impugnante presta serviços e, também, veículos para prestação de serviços de transporte de cargas e materiais.

Aduz que a própria Receita Federal do Brasil entende que no que tange à locação de veículos, com fornecimento de motorista contrata-se um serviço e não a mão-de-obra, conforme Solução de Divergência n.º 7, de 30 de abril de 2007, da COSIT.

Alega que o mesmo se aplica ao transporte dos empregados até os locais de trabalho, posto que contrata-se a empresa para prestar serviços de transportes e não motoristas para operação de veículos da empresa. Cita jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais.

Entende que os serviços de locação de veículos (mesmo com fornecimento de motoristas) para transporte de funcionários dos estabelecimentos empresariais até os locais das obras onde a impugnante presta serviços, bem como transporte de materiais, não há sujeição à retenção, o que afasta a sua responsabilidade.

Contesta a exigência da retenção em relação aos serviços tomados de empresas optantes pelo SIMPLES, argumentando já encontrar a matéria pacificada nos tribunais

pátrios. Conclui ser totalmente improcedente o lançamento de contribuições previdenciárias, por substituição, quando as tomadoras de serviços forem optantes pelo SIMPLES, como ocorre com os serviços prestados pela empresa E&M Instalações.

Em tópico seguinte alega que em algumas notas fiscais apresentadas à fiscalização, onde consta a retenção sobre 30% do valor da nota, o fiscal desconsiderou as retenções nos moldes em que efetuadas e impôs o lançamento tomando como base de cálculo das retenções, o valor total da nota fiscal, sendo tal conduta totalmente contrária ao disposto no artigos 150, inciso II, e 151 da IN 03/2005.

Argumenta que mesmo que se entenda que sobre os serviços de locação de veículos com fornecimento de motorista para transporte de empregados a impugnante esteja sujeita à retenção na fonte, a fiscalização desconsiderou preceitos normativos ao impor o lançamento tomando-se como base de cálculo o total da nota.

Alega que em todos os serviços contratados, as despesas de manutenção dos veículos e combustíveis correm por conta da prestadora de serviços e não da impugnante, o que é facilmente verificado pela simples análise dos contratos, notas fiscais e ordens de compra/serviços anexas à impugnação.

Argumenta que há discrepância entre a motivação da NFLD e a exigência que se faz por meio dela, primeiro, porque a NFLD consigna eventual descumprimento de obrigação acessória mas, em vez de punir esta hipotética omissão, pune o contribuinte por algo de que a omissão não é prova, exigindo recolhimento de contribuições que sequer provou serem devidas.

Em segundo lugar não há qualquer prova de que os prestadores de serviço da impugnante tenham sonogado contribuições sociais ao INSS.

Registra que a defendente não sonegou contribuições sociais ao INSS, simplesmente não reteve ditas contribuições, nos moldes do que determina o artigo 31 da Lei 8.212/91, porque entendeu inexistir, como de fato inexistiu, em tais prestações de serviços, o regime da cessão de mão de obra, requisito para incidência da mencionada obrigação.

Alega que a impugnante não está sendo exigida de contribuições sociais porque as tenha deixado de recolher, mas porque a lei permite ao Erário recebê-las mais de uma vez pelo mesmo fato gerador, quando determinadas obrigações acessórias, cabíveis ao arbítrio dos fiscais, não tenham sido cumpridas.

Argumenta que por meio do disposto no artigo 31 da Lei 8.212/91 o INSS praticamente eliminou as possibilidades de o prestador de serviços sob regime de cessão de mão-de-obra sonegar impunemente as contribuições dos seus empregados cedidos.

Insiste no argumento de que o fato de não ter havido retenção só pode significar eventual descumprimento de obrigação acessória e que não é razoável concluir que uma omissão leve a outra.

Alega que o fato de não ter havido retenção não significa que o contribuinte prestador dos serviços não tenha também recolhido as contribuições previdenciárias sob a forma normal de recolhimento, mormente quando a exigibilidade de retenção sequer ficou provada para os casos em que se julgou cabível.

Contestando o procedimento fiscal, argumenta que o lançamento encerra verdadeiro postulado de enriquecimento ilícito, na medida em que se pretende ver destinados aos cofres públicos tanto as contribuições em regime de retenção (11%), quanto àquelas efetivamente devidas, sobre a folha de salários e remunerações das empresas prestadoras de serviços.

Finalmente, requer seja decretada a extinção dos créditos tributários referentes aos períodos de 12/1999 a 11/2002, que se decrete a total improcedência do lançamento, tendo em vista as ilegalidades demonstradas e, acaso mantidas as exigências, sejam as contribuições supostamente devidas calculadas tomando-se como base de cálculo o valor de 30% das notas fiscais, conforme determinam os artigos 150, II, e 151 da IN n.º 03/2005.

Tendo em vista as alegações e os documentos apresentados pela empresa, o processo foi encaminhado em diligência fiscal, conforme despacho de fls. 301.

Em atendimento à referida diligência o auditor fiscal notificante manifestou-se às fls. 304/305.

Foi dada ciência do resultado da diligência à empresa notificada em 22/09/2008 (AR de fls. 312) e lhe concedido o prazo de 10 dias para manifestação.

Em 03/10/2008 a notificada apresentou o documento de fls. 313/314 no qual alega que:

- o auditor fiscal não apresentou qualquer alegação suficiente para afastar os argumentos de defesa, argumentando apenas que não obteve as informações necessárias da empresa, razão pela qual procedeu à autuação;
- o fiscal reconhece que não possuía informações suficientes para embasar o seu convencimento;
- o procedimento administrativo fiscal tem por escopo a busca da verdade material, o que significa que a autoridade administrativa possui a obrigação de aprofundar-se na realidade fática, não havendo que se falar em autuação fiscal por presunção;
- caso não exista, no procedimento fiscal, os documentos necessários para o julgamento da demanda, mister seja o processo baixado em diligência, a fim de conceder prazo para a empresa apresentar os documentos especificados na intimação;
- a autoridade administrativa alega ter havido ausência de retenção com relação aos contratos de cessão de mão-de-obra, contudo como é possível constatar por meio da defesa apresentada pela impugnante, não se tratam de contratos de cessão de mão de obra, mas de prestação de serviços, não havendo que se falar em obrigação de retenção por parte da impugnante;
- caso se entenda pela necessidade de maior prova documental, requer seja o processo baixado em diligência, intimando-se a impugnante para a apresentação da documentação que entenderem necessárias, no prazo de 30 dias;
- requer o prazo de 10 dias para a juntada do competente substabelecimento, o qual foi juntado conforme fls. 315/316.

Do Acórdão recorrido

A tese de defesa foi acolhida em parte na primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita. Reconheceu-se a decadência parcial do lançamento em relação as contribuições lançadas no período de 01/2000 a 11/2001.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da defesa com natureza de impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

Requer, inclusive, o reconhecimento de outros períodos em decadência, pois a DRJ aplicou o art. 173, I, do CTN, ao invés do § 4.º do art. 150 do CTN, sob o argumento de dolo por ter sido emitida representação fiscal para fins penais, mas o assunto foi divergente na instância *a quo* e a própria decisão de piso afirma que o crédito exigido origina-se de diferenças de contribuições devidas à seguridade social correspondentes à retenção de 11%, de modo que, face ao reconhecimento ao menos do pagamento parcial, há decadência do lançamento em todas as rubricas em relação aos cinco anos anteriores à ciência do lançamento em 11/2007.

No mérito, reiterou as razões de impugnação.

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

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

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

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

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 30/03/2009, e-fl. 363, protocolo recursal em 23/04/2009, e-fls. 365/366, e despacho de encaminhamento, e-fl. 380), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo. Inicialmente, conheço da temática envolvendo a decadência, por ser uma prejudicial de mérito.

- Decadência

A defesa advoga que se operou a decadência parcial do lançamento em todas as rubricas em relação aos cinco anos anteriores à ciência do lançamento em 16/11/2007 (e-fls. 3; 128), face ao reconhecimento ao menos do pagamento em parte das exações.

O período do lançamento foi 01/2000 a 10/2005. A DRJ reconheceu a decadência parcial do lançamento em relação as contribuições lançadas no período de 01/2000 a 11/2001.

O Relatório de Documentos Apresentados (RDA) contém lista de GPS apresentadas com valores pagos (e-fls. 77/113). Ao final do relatório fiscal consta a informação de que: *“Salienta-se, novamente, ser esta ação fiscal parcial, auditando apenas a folha de pagamentos e confrontando-a com as respectivas GFIP's, verificando os valores declarados de bases de cálculo e das contribuições devidas, verificando os valores recolhidos em Guias de recolhimento e lançando as diferenças apuradas”* (e-fl. 136, grifei). Penso que o voto divergente da DRJ é que caminhou de forma acertada.

A decisão DRJ sobre o tema informa que, pela prática reiterada de não recolher a totalidade, tem-se dolo e, deste modo, não aplicou o art. 150, § 4.º, do CTN, dando menor extensão a decadência do lançamento pleiteada, veja-se as razões:

Pelo que se verifica nos autos o crédito previdenciário, ora exigido, é decorrente de diferenças de contribuições devidas à Seguridade Social correspondentes à retenção de 11% incidente sobre o valor das notas fiscais de prestação de serviços de transporte de passageiros contratados pela SETEM, mediante cessão de mão-de-obra (RDA).

Portanto, haveria que se aplicar, ao caso em questão, o prazo decadencial previsto no § 4.º do artigo 150 do CTN, ou seja, 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Todavia, o referido § 4.º faz ressalva à contagem do prazo nele prevista para os casos de ocorrência de "*dolo, fraude ou simulação*".

No caso sob análise, a fiscalização constatou, no período da ação fiscal, a prática reiterada de omissão de fato gerador de contribuição previdenciária, razão pela qual foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, pela configuração, em tese, do ilícito tipificado nos artigos 297, § 3.º, inciso III, e 299 do Decreto-Lei 2.848/40, acrescentados pela Lei 9.983/00, e no artigo 1.º, inciso I e V e parágrafo único, e artigo 2.º, inciso I e II, da Lei 8.137/90.

Assim, por esta razão não se justifica a aplicação da contagem de prazo decadencial prevista no § 4.º do artigo 150 do CTN, devendo ser aplicada a regra prevista no artigo 173, inciso I, do mesmo Código, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Pois bem. Passo ao enfrentamento.

O relatório fiscal, a despeito de ter sido lavrada representação fiscal para fins penais, em nenhum momento apresenta razões sistemáticas ou capitularizadas para justificar a possível prática de dolo, fraude ou simulação. Ademais, da análise dos autos e razões de mérito da defesa entendo que se cuida de divergência de interpretação jurídica sob aplicação da legislação tributária, inclusive o contribuinte recolhia as contribuições previdenciárias e as declarava plenamente quando entendia ser devida, cuidando-se de lançamento de diferenças.

Nesta senda, entendo aplicável o art. 150, § 4.º, do CTN, de modo que, considerando o lançamento notificado em 16/11/2007 (e-fls. 3; 128), é preciso declarar a decadência das competências 12/2001 a 10/2002, inclusive. A competência 11/2002 não é atingida pela decadência considerando que se aperfeiçoa ao final do período de apuração, em 30/11/2002, de forma que a notificação de lançamento anterior lhe assegura a higidez. Por sua vez, as competências 01/2000 a 11/2001 já haviam sido declaradas pela decisão de piso.

De mais a mais, a Súmula CARF n.º 99, aplicada para as contribuições previdenciárias, e por analogia para as contribuições devidas a Terceiros (Outras Entidades e Fundos), estabelece que: "*Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4.º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*"

Sendo assim, com parcial razão o recorrente neste capítulo, declarando-se a decadência do lançamento no que se refere às competências 12/2001 a 10/2002, inclusive.

- Alegada inexistência do dever de retenção na locação de veículos, com fornecimento de motoristas, para transporte de funcionários. Empresas optantes do SIMPLES e não sujeição às retenções. Subsidiariamente, desconsideração do cálculo a base de 30% do valor das notas fiscais e não pela integralidade do seu valor

A controvérsia dos autos remonta em sua gênese ao lançamento de ofício decorrente da constatação, pela fiscalização, a partir da análise documental em procedimento fiscal, de que a autuada deixou de recolher a integralidade dos créditos relativos às contribuições devidas à Previdência Social, na contratação de serviços de transporte de passageiros, sujeitos à retenção de 11%, incidente sobre o valor da mão de obra aplicada na prestação do serviço.

O recorrente alega as mesmas razões de impugnação. Sustenta ser inexigível a retenção na locação de veículos, com fornecimento de motoristas, para transporte de funcionários. Aduz, em caráter secundário, que no caso de empresas optantes do SIMPLES também não deveria ocorrer a sujeição às retenções. Subsidiariamente, salienta que, se retenção existisse, houve equívoco no lançamento, pois o cálculo deveria ter por base apenas 30% do valor das notas fiscais e não o valor total como foi efetivado.

Inicialmente, ponto que em relação as empresas optantes do SIMPLES não se sujeitarem às retenções de 11%, inclusive, hodiernamente, por força do Recurso Repetitivo do STJ REsp 1.112.467/DF, a pretensão relativa ao SIMPLES, para os períodos não decaídos, não tem como ser acolhida porque o contribuinte não discrimina, nem aponta, quais empresas seriam do SIMPLES. Excetuado o caso da E&M Instalações, que foi apontada em manifestação da contribuinte no curso do procedimento como do SIMPLES (entretanto a situação não foi reiterada no recurso voluntário), o contribuinte não indica competência ou número de nota fiscal que tenha sido considerada na composição do lançamento que se relacione com prestadora de serviço do SIMPLES, de modo que não há o que se deferir.

Prosseguindo na análise, o que se observa nos autos é que a míngua de elementos probatórios para sustentar as suas alegações de que não se estaria diante de cessão de mão-de-obra, o recorrente não consegue infirmar o lançamento.

Deveras, a despeito de dizer que locação de veículos e máquinas, mesmo com fornecimento de motorista, não caracteriza necessariamente cessão de mão-de-obra, o recorrente não se desincumbe de provar documentalmente que a contratação efetivamente não se enquadraria na cessão de mão-de-obra, que o serviço não fosse contínuo, que os motoristas não estivessem à sua disposição de forma cotidiana.

Veja-se que em procedimento de auditoria se constatou a partir da análise de contrato disponibilizado que havia cláusula obrigando a contratante a destacar e reter os 11% sobre a mão-de-obra do serviço contínuo de transporte de passageiros, além disso notas fiscais anexas apontam para a cessão de mão-de-obra e o serviço contratado colocava motoristas à disposição da contratante para transporte de seus empregados para obras específicas, de forma contínua, o que enquadra a situação nos §§ 3.º e 4.º do art. 31 da Lei 8.212, de 1991, com a redação da Lei n.º 9.711, de 1998, aplicável aos fatos geradores, combinado com o art. 219, § 2.º, inciso XVII e XIX, do Decreto n.º 3.048 (Regulamento).

Intimado o contribuinte não consegue afastar a afirmativa fiscal e em impugnação mantém-se deficiente na demonstração probatória que lhe competia diante dos elementos listados

pela fiscalização após toda a composição e exposição da autoridade tributante, esta sim demonstrando que os serviços contratados colocaram segurados (motoristas) à disposição da recorrente para a realização de serviços contínuos de transporte de passageiros, especificamente tinha-se veículos como ônibus, vans etc., com o respectivo motorista, no transporte diário dos empregados da recorrente, durante o período das obras.

De mais a mais, para as temáticas remanescentes, considerando que inexistem novas razões entre o recurso voluntário e a impugnação, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, de modo que proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro no § 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

No tocante ao argumento de que a impugnante não pode ser responsabilizada pela suposta ausência de retenção de contribuições previdenciárias, posto que os serviços tomados (locação de veículos com fornecimento de motorista, transporte dos empregados até os locais de trabalho, manutenção elétrica e mecânica de equipamento) não foram prestados mediante cessão de mão-de-obra, inicialmente esclareça-se que o lançamento em questão refere-se à prestação de serviços de transporte de passageiros, ou seja, trata-se da colocação à disposição da SETEM de veículos como ônibus, vans etc., com o respectivo motorista, para o transporte diário dos seus empregados durante o período das obras.

Os serviços de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão, quando prestados mediante cessão de mão-de-obra, estão sujeitos à retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, é o que dispõe o § 2.º do artigo 216 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Do Relatório Fiscal, anexo à NFLD, consta a não apresentação dos contratos com os prestadores de serviços, fato este que impossibilita identificar as condições pactuadas, identificar e mensurar a previsão de fornecimento de material, mão-de-obra, despesas, o tipo de contrato, ou seja, se é contrato de cessão de mão-de-obra, de empreitada de mão-de-obra ou outros etc. De acordo com o referido relatório, apenas dois contratos foram apresentados, o celebrado com a empresa Barrocar Transportes Ltda (que não foi objeto do lançamento em questão) e com a empresa Hugo Zanini Gaudereto. Na impugnação foi apresentado, também, o contrato com a Empresa de Transportes F&C LTDA.

Relata, também, que diversas Notas Fiscais analisadas, cujo tipo de serviço prestado enseja o destaque do valor da mão-de-obra e da retenção, foram emitidas sem essas informações.

No Relatório de Lançamentos — RL constam os números de todas as Notas Fiscais, consideradas pela fiscalização, utilizando informações fornecidas pela própria empresa, tais como a contabilidade, as notas fiscais de serviços, planilhas etc.

Para que faça prova, em contrário, à empresa cabe apresentar a documentação exigida em lei, solicitada em TIAD e não apresentada na forma da intimação.

No caso em pauta, a fiscalização provou, com o auxílio das Notas Fiscais relacionadas no Relatório de Lançamentos — RL, informações contábeis e outros meios de informação, os valores e o tipo de serviço prestado.

No CD anexo à NFLD, que contém um Relatório Complementar de fatos geradores e arquivos da contabilidade, a fiscalização inseriu uma planilha, utilizada na análise dos fatos geradores, onde se pode ver números de notas fiscais, valores, contas de débito e crédito, se houve destaque na nota ou não, enfim, uma série de informações onde comprova a existência dos fatos geradores.

Corroborando o entendimento da fiscalização o próprio fato de que no Contrato de Locação de Veículo celebrado entre a SETEM e a empresa Hugo Zanini Gaudereto em 01 de novembro de 2003, juntado à defesa às fls. 179/182, cujo objeto é a locação de uma Kombi, com fornecimento de motorista, para transporte de funcionários da contratante entre sua sede e seu canteiro de obra na MBR em Itabirito, consta expresso em seu subitem 5.2.3 a obrigação da contratada de destacar na Nota Fiscal o valor correspondente à retenção de 11% sobre a mão-de-obra, para a Seguridade Social, nos termos do disposto na Lei 9.711/98 e Ordem de Serviço n.º 209/99.

Tal fato contradiz, também, a alegação da impugnante de que pelas notas fiscais anexas, assim como pelos contratos acostados à defesa, se pode verificar que nos serviços tratados a SETEM não contratou cessão de mão-de-obra mas serviços específicos e que os empregados dos tomadores não ficaram nunca submetidos ao poder hierárquico e diretivo da impugnante e muito menos à sua inteira disposição.

Quanto à Solução de Divergência n.º 07, de 30 de abril de 2007, da COSIT, esclareça-se que esta objetivou o esclarecimento de divergências quanto ao enquadramento de empresas no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES.

O caso sob análise trata de legislação estranha ao Simples, ou seja, Legislação específica da Previdência Social, a qual prevê em decreto a incidência da retenção sobre os serviços de operação de máquinas, equipamentos e veículos, e de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão, quando realizados mediante cessão de mão-de-obra, conforme estabelecido no artigo 219, § 2.º, XVII e XIX, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999.

Com relação à alegação de ser improcedente o lançamento de contribuições previdenciárias, por substituição, quando as prestadoras de serviços forem optantes pelo SIMPLES, (...)

O auditor fiscal esclarece, em resposta à diligência fiscal (fls. 313/314), que a impugnante não discrimina as empresas que alega serem optantes do SIMPLES. Cita somente a empresa E&M Instalações, não citando, entretanto, o período e o número da nota fiscal considerada. A fiscalização não identificou, no RL — Relatório de Lançamentos, nenhum lançamento relativo à referida empresa.

Quanto à alegação de que os valores das retenções foram calculados sobre o total das notas fiscais e de que foram desconsideradas as retenções feitas pela impugnante, o auditor fiscal em seu pronunciamento esclarece que:

- a impugnante não discrimina o período do lançamento, a razão social da empresa, CNPJ ou o número das notas fiscais;
- no item 3.1 do seu relatório, a fiscalização apresenta uma tabela onde detalha as alíquotas consideradas de acordo com a situação existente na prestação dos serviços;
- no item 42, às fls. 131, cita que apenas dois contratos de prestação de serviços foram apresentados pela empresa. Apesar de solicitados em TIAF, todos os contratos, apenas os da empresa Barrocar e Hugo Zanini Gaudereto, foram apresentados;
- verificando a tabela pode-se identificar que o tipo 3A, Com ou Sem Contrato e Sem discriminação na nota fiscal da mão-de-obra aplicada, obriga à fiscalização, de acordo com a legislação (IN 0312005, art. 151) a considerar o valor total da Nota Fiscal, aplicando uma alíquota de 11% sobre esse valor;
- informa que não foram desconsideradas quaisquer guias de recolhimento. Para saber se houve recolhimento ou não, referente a determinada Nota Fiscal, a fiscalização necessitou, pela ausência de informações fornecidas pela empresa, examinar cada GPS apresentada em meio papel buscando, exatamente, eliminar o lançamento, se recolhido, ou considera-lo, se não houve o recolhimento;
- salienta, todavia, que a tabela de documentos apresentados (GPS) utilizada pelo SAFIS, tem origem no Conta Corrente da empresa. Desta forma, todas as GPS's recolhidas nos CNPJ's da SETEM foram deduzidas quando da apuração das contribuições, ainda que o fato gerador não tenha sido lançado;
- a fiscalização observa em seu relatório fiscal que houve dificuldade em identificar as GPS recolhidas e relacioná-las com a respectiva nota fiscal. Isso foi observado porque não haveria necessidade de lançar determinada nota fiscal uma vez identificado o recolhimento, pois o crédito estaria extinto. Porém, conforme

explicado, ainda que lançada, se a GPS consta no Conta Corrente o valor recolhido foi deduzido do crédito apurado pelo SAFIS (independente do código de pagamento).

Os relatórios RDA (Relatório de Documentos Apresentados) e RADA (Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados), permitem à empresa identificar a GPS e o valor apropriado, lembrando que como foram lavradas quatro NFLD as GPS podem ter sido apropriadas para mais de um lançamento.

Com relação à alegação de que em todos os serviços contratados, as despesas de manutenção dos veículos e combustíveis correm por conta da prestadora de serviços e não da impugnante, salientamos que independentemente da previsão ou da discriminação dos referidos valores em contrato, se não houver a discriminação na nota fiscal, considera-se como base de cálculo da retenção 100% do valor bruto da NF ou fatura, para todos os tipos de serviços, a teor do que dispõem o parágrafo único do artigo 151 da Instrução Normativa 03, de 14/07/2005.

Não procede a alegação da empresa de que há discrepância entre a motivação da NFLD e a exigência que se faz por meio dela. De acordo com o art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, a obrigação tributária é principal ou acessória que assim são definidas nos parágrafos 1.º e 2.º do referido dispositivo legal:

§ 1.º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2.º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

O artigo 31 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 9.711, de 20/11/98, assim dispõe:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância 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 § 5.º do art. 33.

Ou seja, o referido dispositivo é claro ao dispor sobre as obrigações da empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra: a obrigação de reter (obrigação acessória) e a obrigação de recolher a importância retida (obrigação principal), esta última o objeto da notificação fiscal em comento.

Ao contrário do que argumenta a defesa, de acordo com o referido artigo a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra deve reter os 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida, não necessitando para isto de se provar que os prestadores de serviço da impugnante tenham sonogado contribuições sociais ao INSS. Até porque, a obrigação de recolher o valor retido é da empresa contratante, cabendo à empresa prestadora dos serviços, de acordo com o § 1.º do citado artigo 31, compensar o referido valor quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço, não havendo porque se falar que o Erário irá receber mais de uma vez pelo mesmo fato gerador e tampouco que se trata de enriquecimento ilícito.

Quanto ao argumento de que por meio do disposto no artigo 31 da Lei 8.212/91 o INSS praticamente eliminou as possibilidades de o prestador de serviços sob regime de cessão de mão-de-obra sonegar impunemente as contribuições dos seus empregados cedidos, realmente é um dos objetivos da fiscalização evitar a sonogação de contribuições, não se vislumbrando o motivo pelo qual a lei iria criar possibilidades para se sonegar impunemente as referidas contribuições.

No tocante aos argumentos apresentados no adendo à impugnação, após a diligência fiscal, esclareça-se que o auditor fiscal realmente admite a falta de apresentação dos contratos de prestação de serviços, o que o impossibilitou identificar e mensurar a previsão de fornecimento de material, mão-de-obra, despesas, o tipo de contrato, ou seja, se é contrato de cessão de mão-de-obra, de empreitada de mão-de-obra ou outros. Entretanto, o lançamento fiscal foi apurado com base nas notas fiscais de

prestação de serviços discriminadas no RL — Relatório de Lançamentos, não tendo a empresa em sua impugnação, apresentado documentos que pudessem modificar o procedimento fiscal.

Quanto a ser o processo baixado em diligência a fim de conceder prazo para a empresa apresentar os documentos especificados na intimação, salientamos que após a diligência efetuada pela fiscalização, foi concedido novo prazo para manifestação da impugnante, sendo que os referidos documentos não foram apresentados. No tocante a apresentação de prova documental, assim dispõe o Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972:

Art. 16. (...)

§ 4.º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Acrescido pela Lei 9.532/97)

§ 5.º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Acrescido pela Lei 9.532/97)

Desta forma, como não restou demonstrada a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas a, b, e c do § 4.º do artigo 16 do Decreto 70.235/72, não há como ser acolhido o pedido formulado.

Cumpra registrar, ainda, que na solicitação de diligência fiscal foi observado que de acordo com algumas ordens de compra apresentadas e com as notas fiscais 019 da Locadora Marvin Ltda, de outubro de 2003, e 1346 da Expresso Sezani, de dezembro de 2003, alguns serviços pareciam referir-se a transporte de cargas, para os quais a retenção deixou de ser exigida a partir de 10/06/2003. Em seu pronunciamento o auditor fiscal sugere que a empresa apresente a nota fiscal junto com a respectiva ordem de compra, devendo ser retificado o débito somente para os casos de comprovação inequívoca de que se trate de transporte de cargas. No adendo à defesa, apresentado após a ciência da diligência fiscal, a impugnante não trouxe aos autos quaisquer documentos que pudessem fazer a referida comprovação.

A fiscalização esclarece, ainda, que a NF 019 da Locadora Marvin e a NF 1346 da Expresso Sezani, na falta de contrato especificando o serviço, caracterizam aluguel de equipamento (guindaste) com operador. Aduz que na realidade deveriam ter sido lançadas no código de levantamento RMP — Cessão de mão-de-obra cuja alíquota seria 11% sobre o total da nota e não 11% sobre 30% do valor da nota. Conclui que como a alíquota não se fundamenta, ocorre a nulidade do lançamento para as referidas notas fiscais.

Todavia, da análise das referidas notas com o RL — Relatório de Lançamentos, verifica-se que na realidade foi aplicada a alíquota correta, ou seja, 11% sobre o total da nota, ou seja:

Nota Fiscal (NF) / Empresa	Competência	Valor total da NF	Valor de retenção lançado	Cálculo de Retenção
019 / Locadora Marvin	10/2003	3.253,44	357,88 (fls. 54)	11% s/ total da NF
1346/Expresso Sezani	12/2003	380,00	41,80	11% s/ total da NF

Desta forma, não se justifica a retificação proposta pela fiscalização.

Sendo assim, sem razão o recorrente.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para declarar a decadência do lançamento no que se refere às competências 12/2001 a 10/2002, inclusive. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para declarar a decadência do lançamento no que se refere às competências 12/2001 a 10/2002, inclusive.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros