



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15746.722505/2021-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.307 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de agosto de 2023
Recorrente SPDM - ASSOCIAÇÃO PAULISTA PARA O DESENVOLVIMENTO DA MEDICINA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

CERCEAMENTO DE DEFESA. TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL INOCORRÊNCIA.

É de se rejeitar a alegação de cerceamento de defesa quando os fatos que ensejaram o lançamento se encontram corretamente descritos e tipificados no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal, tendo sido oferecida ao litigante, seja durante o curso da ação fiscal, seja na fase de impugnação, ampla oportunidade de se manifestar e de apresentar provas que elidissem a autuação.

SERVIÇOS PRESTADOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. DISPENSA DA RETENÇÃO DE 11%. REQUISITOS. DECLARAÇÃO DO PRESTADOR

São dispensados da retenção de 11% de que trata o art. 31 da Lei nº 8212/91, os serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada, desde que estes sejam prestados pelos sócios da empresa contratada e sem a concorrência de empregados ou de outros contribuintes individuais.

A declaração do prestador, nos moldes do art. 120, § 2º da IN RFB nº971/2009 é suficiente para comprovar a prestação exclusiva pelos sócios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário. Acompanhou o julgamento a patrona do contribuinte, Dra. Ana Maria Murbach Carneiro, OAB/SP nº 180255.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado(a)), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Miriam Denise Xavier (Presidente)

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador (e-fls. 420/424) relativo à retenção (11%) incidente sobre o valor bruto das notas fiscais emitidas em decorrência de cessão de mão de obra no período de 01/2016 a 12/2016.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 427/523), a Recorrente atua mediante a contratação de mão de obra terceirizada, fato que, em regra, gera a obrigação de retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal emitida pelo prestador a título de contribuição previdenciária, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/91. Contudo, durante o procedimento fiscalizatório:

verificou-se que, para diversos prestadores, não houve retenção de 11% (onze por cento) nas Notas Fiscais pagas pela entidade. Foi apresentada por estas empresas declaração de que os serviços haviam sido prestados pelos sócios, o que justificaria esta não retenção. No entanto, ao comparar o quadro societário de alguns prestadores com as escalas de plantões fornecidas pela SPDM, constatou-se que não foram somente os sócios que trabalharam na entidade (e-fls. 431).

Ou seja, a Fiscalização identificou que a Recorrente deixou de promover as retenções em comento por entender que os serviços por ela contratados enquadravam-se na hipótese de dispensa da retenção, prevista no art. 120, III da IN RFB nº 971/2009, vigente à época dos fatos geradores. Isso porque, conforme declarações emitidas pelos prestadores de tais serviços, os quais se configuravam como sociedades uniprofissionais médicas, os serviços contratados teriam sido prestados exclusivamente por seus sócios. Contudo, mediante o confronto das escalas de plantão com o quadro societário dos prestadores nos períodos respectivos, a Fiscalização verificou que a despeito das declarações emitida, 26 prestadores teriam prestado serviços por intermédio de profissionais que não figuravam nos respectivos quadros societários no momento da prestação. Como consequência dessa apuração, a fiscalização autuou a Recorrente pela falta de retenção, cobrando o tributo, acrescido de juros calculados pela Selic, nos termos do art. 61, § 3º da Lei 9.430/96, além da multa de 75% prevista no art. 44, I do mesmo diploma legal.

Em sua impugnação, a Recorrente suscitou: (i) a existência de vício material no auto de infração, consistente em erro na capitulação da regra matriz de incidência do tributo; (ii) ofensa ao princípio da legalidade e violação ao art. 111 do CTN, eis que a desconsideração das declarações emitidas pelos prestadores implicou na criação de obrigação acessória não prevista na legislação tributária, consistente na conferência da veracidade da declaração por parte da contratante; (iii) a existência de equívocos cometidos pela fiscalização ao realizar o confronto entre as escalas de plantão e os quadros societários das prestadoras, especialmente no que tange ao termo inicial da validade das alterações contratuais apresentadas e quanto à prestação de serviços por sócio participante integrante de Sociedade em Conta de Participação.

Subsidiariamente, alegou (iv) a necessidade de segregação dos valores dos serviços prestados pelos sócios das prestadoras dos serviços prestados por não sócios; (v) que a multa de ofício aplicada é confiscatória; (vi) o afastamento da aplicação da Selic como taxa de juros; e, finalmente, (vii) a necessidade de perícia tanto sobre os documentos acostados pela fiscalização como sobre os documentos adicionais, anexados pela Recorrente à sua impugnação.

O acórdão da DRJ (e-fls. 5.367/5.419) deu provimento em parte à impugnação, apenas para excluir do lançamento os valores “relativos à prestadora de serviços Morumbi Sul, bem como os recolhimentos das retenções constantes das NF nº 131, 139 e 145, em nome da empresa prestadora de serviços Lucali, CNPJ nº 18.124.177/0001-65 (fls. 4.999/5.016), efetuados antes do procedimento fiscal”. O acórdão em questão restou assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não pode prosperar a alegação de cerceamento de defesa, quando os requisitos enumerados no artigo 10, do Decreto nº 70.235/1972, encontram-se presentes no crédito objeto deste Auto de Infração.

SERVIÇOS PRESTADOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. DISPENSA DA RETENÇÃO DE 11%. REQUISITOS.

São dispensados da retenção de 11% de que trata o art. 31 da Lei nº 8212/91, os serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada, desde que estes sejam prestados pelos sócios da empresa contratada e sem a concorrência de empregados ou de outros contribuintes individuais.

ATOS CONSTITUTIVOS. ALTERAÇÃO CONTRATUAL. EFEITOS. REGISTRO.

Os documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção das sociedades devem ser apresentados para registro no prazo de trinta dias contados da sua assinatura, a cuja data retroagirão os seus efeitos. Se forem apresentados fora desse prazo, o registro somente produzirá efeito a partir da data da sua concessão.

SERVIÇOS PRESTADOS. SÓCIOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal para que seja excluído do lançamento os valores dos serviços prestados pelos sócios das empresas contratadas quando houver o concurso de outros trabalhadores na prestação destes serviços.

MULTA E JUROS EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas multas de ofício sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, calculados nos termos da legislação de regência.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

As contribuições sociais pagas com atraso ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a teor do disposto no art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, e no § 3º, do art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, que se encontram em plena vigência.

LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA.

É desnecessária a baixa dos autos em diligência/perícia quando os elementos constantes dos autos são suficientes para firmar o convencimento do julgador.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil só produzem efeitos entre as partes envolvidas nos litígios, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em face do acórdão, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 5.432/5.456), em que, basicamente, reiterou as alegações de sua impugnação, que serão apresentadas de forma detida no voto. Na sequência, os autos foram remetidos ao CARF e a mim distribuídos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi, Relator.

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

2. Preliminar – Vício Material – Ausência de Capitulação Legal Adequada – Cerceamento de Defesa

Sustenta a Recorrente que o auto de infração deveria ser anulado, eis que padece de vício material, consistente na inadequada capitulação legal das condutas tidas por infracionais à legislação tributária.

Defende a Recorrente que o auto de infração capitulou a infração de modo genérico, enquadrando como violados o art. 31, §§ 1º e 2º da Lei nº 8.212/91 e alterações posteriores, bem como o art. 219, §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 7º do Decreto nº 3.048/99 e alterações posteriores, o que teria dificultado sua defesa.

De fato, os dispositivos legais acima, indicados como violados pelo auto de infração (e-fls. 421), tratam genericamente da obrigação do tomador de serviço de cessão de mão de obra de reter 11% do valor da nota fiscal a título de contribuição previdenciária e nada falam

sobre a dispensa de retenção nos serviços prestados exclusivamente pelos sócios de sociedades uniprofissionais de profissões regulamentadas. Contudo, o auto de infração veio acompanhado do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 427/523), que detalhou pormenorizadamente a acusação fiscal, mencionando expressamente a violação ao art. 120, III, §§ 2º e 3º da IN 971/2009.

Não vislumbro, desse modo, prejuízo ao direito de defesa da Recorrente, motivo pelo qual REJEITO a preliminar de nulidade.

3. Mérito

3.1. As declarações das prestadoras – violação ao princípio da legalidade – obrigação acessória não prevista em lei.

Sustenta a Recorrente que o auto de infração e o acórdão recorrido incorreram em equívoco ao negarem efeito às declarações apresentadas pelas cedentes da mão de obra de que os serviços em questão teriam sido prestados exclusivamente por seus sócios. A alegação da Recorrente é fundamentada no fato de que, nos termos do art. 120, § 2º da IN RFB 971/2009, “para comprovação dos requisitos previstos no inciso III do caput, a contratada apresentará à tomadora declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, de que o serviço foi prestado por sócio da empresa, no exercício de profissão regulamentada”.

Ou seja, a declaração do prestador, conforme sustenta a Recorrente, é o único requisito exigido pela legislação tributária para a dispensa da retenção da contribuição previdenciária na hipótese de contratação de mão de obra terceirizada de sociedade uniprofissional de profissão regulamentada. Dessa forma, ao ter considerado que seria dever do tomador verificar a veracidade da declaração dada pelo prestador, mediante confrontação dos serviços prestados com a documentação societária do prestador, a fiscalização teria criado obrigação acessória não prevista na legislação tributária.

Pois bem. A fim de facilitar a análise da questão, transcrevem-se, abaixo, os trechos da conclusão do Termo de Verificação Fiscal em que são feitas tais ponderações acerca dos deveres da Recorrente-tomadora:

A dispensa para retenção de 11% sobre a nota fiscal de serviços relativos a serviços profissionais, cuja atividade seja regulamentada por legislação federal, está disciplinada no inciso III, art. 120 da IN nº 971/2009 e, no caso em questão, a verificação da veracidade da declaração feita pelo prestador para a SPDM era muito fácil de ser feita, bastando para tal a conferência dos sócios integrantes do contrato social, no mês da prestação dos serviços, e a escala médica fornecida pela prestadora ou o controle de plantões médicos executado pela própria SPDM (escalas de plantão, folhas de plantão com assinatura dos médicos).

No momento da assinatura do contrato de prestação de serviço, obviamente, foi apresentado dentre outros documentos, o contrato social da prestadora do serviço, documento este imprescindível para a verificação dos poderes de quem assinou o contrato pela prestadora do serviço.

Mesmo que os prestadores tenham fornecido declarações informando que os serviços haviam sido prestados exclusivamente pelos seus sócios, cabia à contratante conferir esta informação com base na documentação de que dispunha: contrato social, folhas de ponto, planilhas de plantões e escalas médicas etc. Em muitos casos, a listagem de prestadores foi fornecida pelo prestador juntamente com a própria Nota Fiscal a ser

paga. Ou seja, a SPDM possuía documentos produzidos por ela mesma ou fornecidos pelo prestador capazes de identificar cada um dos médicos que lhe prestou serviços.

(e-fls. 505/506)

Com efeito, ao analisar a questão, o acórdão recorrido entendeu que:

... a declaração da contratada somente é válida perante o Fisco para fins de comprovação da dispensa da retenção de 11%, se os fatos nela afirmados se coadunarem com as demais provas existentes no processo administrativo fiscal.

Ao examinar a documentação fornecida pela Litigante, a Fiscalização comparou os nomes dos médicos constantes no quadro societário de cada empresa prestadora com os nomes dos médicos que efetivamente prestaram serviços e constatou que quase a totalidade dos prestadores de serviços foi composta por médicos que não eram sócios das empresas contratadas. Este fato foi detalhadamente comprovado nos autos pela Autoridade Tributante, não se mostrando compatível com a realidade os fatos atestados pelas empresas contratadas nas declarações apresentadas ao Fisco.

Por conseguinte, acompanho a conclusão fiscal de que não são verdadeiras as declarações prestadas pelas empresas contratadas, pois os serviços não foram executados exclusivamente por seus sócios. Frise-se que, com exceção da empresa Morumbi Sul, foram 25 empresas prestadoras que forneceram a declaração com falsidade.

Desse modo, tem-se motivos suficientes para não considerar as declarações emitidas pelas prestadoras de serviços, não servindo, no presente caso, como prova da ocorrência da dispensa das retenções referentes ao período de 01/2016 a 12/2016, objeto do presente Auto de Infração.

Da leitura dos trechos transcritos, verifica-se que, realmente, a fiscalização e o acórdão recorrido consideraram que as declarações dos prestadores, no presente caso, não teriam validade, eis que não corresponderiam à realidade dos fatos; e que seria responsabilidade da Recorrente confirmar a veracidade das declarações, mediante confronto, mês a mês, dos controles de plantões ou assemelhados com os contratos sociais atualizados dos prestadores. No entanto, entendo que assiste razão à Recorrente.

O art. 120 da IN RFB nº 971/2009 dispunha o seguinte:

Art. 120. A contratante fica dispensada de efetuar a retenção, e a contratada, de registrar o destaque da retenção na nota fiscal, na fatura ou no recibo, quando:

[...]

III - a contratação envolver somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do art. 118, desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais.

[...]

§ 2º Para comprovação dos requisitos previstos no inciso III do caput, a contratada apresentará à tomadora declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, de que o serviço foi prestado por sócio da empresa, no exercício de profissão regulamentada, ou, se for o caso, por profissional da área de treinamento e ensino, e sem o concurso de empregados ou contribuintes individuais, ou consignará o fato na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

§ 3º Para fins do disposto no inciso III do caput, são serviços profissionais regulamentados pela legislação federal, dentre outros, os prestados por administradores, advogados, aeronautas, aeroviários, agenciadores de propaganda, agrônomos, arquitetos, arquivistas, assistentes sociais, atuários, auxiliares de laboratório, bibliotecários, biólogos, biomédicos, cirurgiões dentistas, contabilistas, economistas domésticos, economistas, enfermeiros, engenheiros, estatísticos, farmacêuticos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, geógrafos, geólogos, guias de turismo, jornalistas profissionais, leiloeiros rurais, leiloeiros, massagistas, médicos, meteorologistas, nutricionistas, psicólogos, publicitários, químicos, radialistas, secretárias, taquígrafos, técnicos de arquivos, técnicos em biblioteconomia, técnicos em radiologia e tecnólogos.

O dispositivo em questão poderia ter sido silente quanto à forma de comprovação do preenchimento do requisito exigido pelo inciso III do art. 120. Caso o fizesse, realmente, caberia ao tomador do serviço produzir dossiê probatório robusto tendente a evidenciar o preenchimento de tal requisito. Todavia, ao prescrever, de forma expressa, que para tal comprovação, o tomador deveria apresentar declaração do prestador, o regulamento eximiu o tomador de produzir o mencionado dossiê probatório. A exigência, *a posteriori*, de conduta não prevista na legislação tributária ofende o princípio da legalidade e, conseqüentemente, da segurança jurídica.

Vale destacar que, em composição pretérita, a questão ora debatida já foi analisada por esta Turma, em sessão realizada em 28/07/2011 (Acórdão nº 2401-01.923), precedente que foi invocado pela Recorrente. Como partes importantes do precedente foram omitidas pela Recorrente em sua peça recursal, transcrevo, a seguir, os principais trechos desse acórdão:

[...]

Em relação aos mesmos, a autuada não contesta a cessão de mão de obra, apresentando, contudo, algumas declarações emitidas pelas empresas prestadoras de serviço, nas quais as mesmas informam que os trabalhos foram prestados exclusivamente pelos sócios, conforme determinado pelo art. 157, inciso III da IN INSS n.º 100/2003.

A DRJ não acatou tais declarações, por entender que a falta de apresentação pelo recorrente das escalas de plantão inviabilizaram a verificação de que os serviços foram prestados exclusivamente pelos sócios das empresas contratadas.

Nesse ponto eu não posso concordar com a DRJ, posto que a norma citada condiciona a dispensa da retenção unicamente a apresentação da citada declaração, senão vejamos o que prescrevia a IN INSS/DC n.º 100/2003:

[...]

Não há dúvida de que os serviços prestados eram prestados por trabalhador de profissão regulamentada por legislação federal, portanto, a única exigência legal para a dispensa da retenção seria a apresentação da declaração mencionada no texto legal acima.

Verifico que foram apresentadas declarações para as empresas CLÍNICA DE ANESTESIA SANTA HELENA S/C LTDA; COB – CENTRO DE ORTOPEDIA E TRAUMATOLOGIA DE BRASÍLIA LTDA.

Tendo sido apresentado o documento exigido pela norma para dispensa da retenção, esse somente poderia ser desprezado, caso restasse comprovado nos autos que o documento era falso. Não é isso que se infere da leitura dos autos, posto que em nenhum

momento a idoneidade das declarações foi questionada, tendo a DRJ deixado de acatá-las tão só pela falta da apresentação de outro documento, no caso, as escalas de plantão.

Não devo cancelar esse procedimento, pois a prova exigida pela norma aplicável foi exibida, o fato de ter havido omissões de outros elementos, pelo que sei, foi punido com a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, não devendo ser utilizado para invalidar uma prova, que a princípio, não apresenta indício de fraude.

O caso analisado no precedente não era idêntico ao dos presentes autos. Todavia, as razões de decidir lá adotadas configuram um norte para o deslinde da questão ora em julgamento. No precedente, considerou-se que a prova exigida pela norma aplicável – qual seja, a declaração do prestador – fora exibida. Considerou-se também que esta só poderia ser desprezada caso restasse comprovado nos autos que o documento era falso.

Analisando o arcabouço normativo por trás do precedente, entendo que a falsidade a que se refere aquele acórdão é uma falsidade material e não uma falsidade ideológica. O direito penal considera que “a falsidade material refere-se aos aspectos formais e externos do documento, enquanto que a falsidade ideológica está adstrita ao conteúdo lançado” (MS n. 20.908/DF, relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 27/9/2017, DJe de 6/10/2017). Dessa forma, entendo que a falsidade a que se referiu o precedente desta turma, invocado pela Recorrente, é a falsidade material da declaração apresentada pelo tomador para justificar a dispensa da retenção (isto é, uma declaração forjada pelo tomador) e não uma potencial falsidade ideológica da declaração dada pelo prestador, haja vista que tal falsificação ideológica sequer poderia ser praticada pelo tomador.

E, no caso dos autos, a aparente falsidade verificada pela fiscalização nas declarações é de cunho ideológico e não material (isto é, as declarações não foram forjadas, mas não representam a realidade dos fatos).

Com efeito, a própria sanção prescrita pelo art. 120, § 2º da IN 971/2009 para o caso de declaração falsa é direcionada ao representante legal do prestador do serviço e não ao tomador:

§ 2º Para comprovação dos requisitos previstos no inciso III do caput, a contratada apresentará à tomadora declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, de que o serviço foi prestado por sócio da empresa, no exercício de profissão regulamentada, ou, se for o caso, por profissional da área de treinamento e ensino, e sem o concurso de empregados ou contribuintes individuais, ou consignará o fato na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

Diante destas considerações, entendo que assiste razão ao pleito da Recorrente. As declarações dos prestadores devem ser consideradas como suficientes para enquadrá-la na hipótese de dispensa de retenção, prevista no art. 120 da IN RFB 971/2009.

4. Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO o recurso voluntário, REJEITO sua preliminar e, no mérito, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário para considerar o auto de infração insubsistente.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi