



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 18088.000664/2009-68  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-010.889 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de julho de 2023  
**Recorrente** FISCHER S A COMERCIO INDUSTRIA E AGRICULTURA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES. PREVIDENCIÁRIAS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. RETENÇÃO. DECADÊNCIA.

Nos termos do entendimento sumulado pelo CARF, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, 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 (Súmula nº 99). Havendo recolhimentos relacionados à retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, nas competências objeto do lançamento, ainda que relativamente a outras prestadoras de serviços não evidenciadas na autuação, há de se considerar o pagamento antecipado para fins de atrair a regra do art. 150, § 4º, do CTN.

ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRINCÍPIO DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS.

As alegações que não tenham sido levantadas à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância administrativa não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, de modo que o seu conhecimento violaria o princípio da não supressão de instância.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO. OBRIGAÇÃO DE DISCRIMINAR PARCELA DE CESSÃO DE MÃO DE OBRA E DE MATERIAIS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

O contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços e recolher a importância retida, nos termos da legislação previdenciária. Na hipótese de falta de retenção, a tomadora de serviços fica diretamente responsável pela importância que deixou de receber em desacordo com a lei, independentemente de pagamentos feitos pelo prestador de serviços sobre a folha de salários.

Para que haja a dedução na base de cálculo da retenção de eventuais itens utilizados na execução dos serviços, faz-se necessário que as parcelas referentes à mão de obra e aos materiais, máquinas e/ou equipamentos empregados estejam discriminadas na nota fiscal, fatura ou recibo, bem como

que tenha previsão contratual para essa segregação na composição do preço do serviço prestado.

#### RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) reconhecer a decadência das competências de 02/2004 a 05/2004 e 10/2004; e (ii) em relação aos pagamentos efetuados à Estaca Engenharia, excluir da base de cálculo do lançamento o valor das notas de fls. 1092 e 1094. Vencidos os Conselheiros Douglas Kakazu Kushiya e Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto, que deram provimento parcial em maior extensão.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto (suplente convocado), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

### Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 1925/1952 (PDF 2, págs. 01/28), interposto contra decisão da DRJ em Ribeirão Preto/SP, de fls. 1883/1916, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente à retenção destacada nas Notas Fiscais de Serviços mediante contratação de mão-de-obra, conforme descrito no AI nº 37.253.295-0, de fl. 02/50, lavrado em 28/10/2009, referente ao período de 01/12/2003 a 31/12/2005, com ciência da RECORRENTE em 11/11/2009, conforme AR de fl. 104.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 399.416,19.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 51/103), o presente lançamento se refere à falta de retenção da contribuição correspondente à contratação de serviços por cessão de mão de obra ou empreitada, conforme determina o art. 31 da Lei nº 8.212/1991, mediante contratações efetuadas pela matriz e filiais da RECORRENTE.

Tendo em vista a clareza e precisão didática do relatório elaborado pela DRJ em Ribeirão Preto/SP acerca das amplas informações contidas no relatório fiscal do presente lançamento, além de atentar ao princípio da celeridade, adoto tal trecho para compor parte do presente relatório:

Conforme o Relatório Fiscal, nas folhas 51 a 103, a fiscalização encontrou as seguintes situações, em relação às prestadoras de serviço contratadas pela autuada e pela empresa Fischer Fraiburgo Agrícola Ltda (CNPJ 78.851.151/0001-40) incorporada pela fiscalizada em 31/12/2006.

Situação I: não apresentação de notas fiscais (ou sua relação) nem de contratos; pela descrição do serviço na contabilidade, cabe retenção de 11%;

Situação II: não apresentação de notas fiscais (ou sua relação), apresentação de contrato; pela descrição do serviço na contabilidade, cabe retenção de 11%;

Situação III: apresentou relação discriminando os dados necessários para análise da nota fiscal, não apresentado contrato; pela descrição do serviço na contabilidade, cabe retenção de 11%;

Situação IV: apresentou relação discriminando os dados necessários para análise da nota fiscal, apresentado contrato, cabendo retenção de 11%.

Detalhamento por contratante / prestadora de serviço (conforme Relatório Fiscal):

Fischer S/A Comércio Indústria e Agricultura / **Conduvale** Eletrificação Ltda (situação II, serviços prestados de 12/2004 a 01/2005):

O contrato prevê a execução de um deslocamento de rede elétrica, dispondo a necessidade de execução da retenção de 11%, previsto também no artigo 154, III da IN 100. Fora efetuada retenção, entretanto, fora segregado a prestação entre notas de serviço e materiais, sendo realizada a retenção somente sobre 50% da nota de serviço quando a norma prevê que a mitigação refere-se ao material aplicado. Tal operação poderia ser realizada desde que houvesse discriminação do material em contrato, o que não foi feito.

Fischer S/A Comércio Indústria e Agricultura / **Ecolab** Química Ltda (situação I, serviços prestados de 1/2004 a 11/2005):

Trata-se serviços de manejo integrado de pragas que pelas Instruções Normativas INSS/DC Nº 100/03, art. 154, IV e MPS/SRP 03/2005, art. 145 IV está sujeito a retenção independente da forma de prestação, se com cessão de mão de obra ou empreitada.

Uma vez que o contrato não foi apresentado, não há como reduzir a base de cálculo da aplicação das respectivas retenções, previsto nos artigos 158 e 149 das normas em pauta.

Fischer S/A Comércio Indústria e Agricultura / **Estaca** Engenharia Ltda (situação II, serviços prestados de 1/2005 a 6/2005):

Foram apresentados três contratos todos indicam a execução de obras de construção civil, com indicação de utilização de material e mão de obra, sem discriminar seus montantes, portanto nos termos do artigo 159 da IN 100, a empresa poderia utilizar a base mitigada em 50% para aplicação da retenção. Um dos contratos no valor de R\$ 222.000,00 prevê pagamentos em 05 parcelas (20%, 30%, 35%, 10% e 5%). Nos dois primeiros pagamentos, houve a devida retenção. No terceiro pagamento houve duas notas, uma de R\$ 40.000,00 e outra de R\$ 37.700,00, sobre a qual fora aplicada a retenção. Tendo em vista a possibilidade de redução em 50% da base de cálculo deveria

ser aplicada a retenção sobre o valor de R\$ 38.850,00. Em relação aos dois últimos pagamentos não houve a retenção. Houve ainda a execução de outros dois contratos, um de R\$ 33.502,60 e outro de R\$ 18.000,00, nos quais houve a separação em duas notas fiscais cada um (R\$ 7.928,05 e R\$ 25.574,55 no primeiro e R\$ 10.673,42 e R\$ 7.326,58 no segundo), sendo aplicada a retenção sobre 50% da nota de menor valor, quando deveria ter sido aplicada sobre no mínimo 50% do montante.

Fischer S/A Comércio Indústria e Agricultura / O A Engenharia (situação I, serviços prestados em 1/2005):

Trata-se de serviço de engenharia, conforme esclareceu a empresa, sujeito a retenção conforme art. 154, III da INSS/DC Nº 100/03; não foi feita a retenção.

Fischer S/A Comércio Indústria e Agricultura / Andreatta Gerenciamento de Resíduos Ltda-ME (situação III, serviços prestados de 1/2004 a 9/2004):

Trata-se de serviço de coleta de resíduos, o qual consta do rol existente no artigo 155, V da IN 100 como passível de retenção, quando prestado por cessão de mão de obra. Considerando a inexistência do contrato não há como inferir de forma diferente.

Fischer S/A Comércio Indústria e Agricultura / Metas Engenharia Ltda (situação III, serviços prestados de 2/2004 a 12/2005):

A fiscalizada descrevera que os serviços prestados por ela trata-se de reformas, portanto independente se prestado com cessão de mão de obra ou empreitada, conforme a IN INSS/DC nº 100/2003 art. 154 III e IN SRP/MPS nº 03/2005, art. 143, IV estão sujeitas a retenção.

Fischer S/A Comércio Indústria e Agricultura / Mozart Manutenção Predial Ltda (situação III, serviços prestados de 8/2005 a 12/2005):

Trata-se de serviço de restauração e impermeabilização, conforme descrito pela empresa, sujeito à retenção, conforme IN SRP/MPS 03/2005, art. 143, IV; não foi feita a retenção.

Fischer S/A Comércio Indústria e Agricultura / Construtora AR Ltda (situação III, serviços prestados 11/2005):

Trata-se de serviços de construção civil, sujeito à retenção conforme IN SRP nº 03/2005, art. 145, III.

Inexiste contrato que justifique a redução da base de cálculo (conforme definido nos arts. 149 e 150, I, da IN SRP nº 03/2005) feita pela autuada.

Fischer S/A Comércio Indústria e Agricultura / Fraypinus Serviços Ltda (situação III, serviços prestados 05/2004 a 12/2005):

Trata-se de serviços de extração na área rural da empresa.

Retenção prevista na IN INSS/DC nº 100/2003 art. 154 IV e IN SRP/MPS nº 03/2005, art. 145, IV

Como não existe contrato, não poderia ser feita redução na base de cálculo.

Fischer S/A Comércio Indústria e Agricultura / Andreatta Natural Recicle Ltda (situação II, serviços prestados de 10/2004 a 9/2005):

O contrato prevê o serviço de coleta de resíduos, prevendo a utilização de equipamentos.

Para que houvesse a mitigação da base de cálculo da retenção (IN INSS/DC nº 100/2003, art. 158 e IN SRP/MPS nº 03/2005, art. 149), além da previsão em contrato (material e/ou equipamentos) deveria ocorrer a discriminação em nota fiscal, o que não foi feito.

Fischer S/A Comércio Indústria e Agricultura / **Transmarle** Ltda (situação III, serviços prestados de 12/2003 a 12/2005):

Trata-se de extração de pinus.

Retenção prevista na IN INSS/DC nº 100/2003 art. 154 III e IN SRP/MPS nº 03/2005, art. 143, IV.

A autuada realizou a retenção sobre os valores contidos em notas fiscais, contudo não utilizou o valor bruto como base de cálculo.

Fischer S/A Comércio Indústria e Agricultura / **Kajiwara** Engenharia Ltda (situação III, serviços prestados de 12/2003 a 03/2005):

Retenção prevista na IN INSS/DC nº 100/2003 art. 154 III.

Trata-se de instalações de equipamentos na empresa.

Como não existe contrato, não poderia ser feita redução na base de cálculo.

Fischer S/A Comércio Indústria e Agricultura / **Reunidas** Transp Coletivos Ltda (situação I, serviços prestados de 12/2003 a 12/2005):

Trata-se de transporte de empregados para a atividade de colheita.

Retenção prevista na IN INSS/DC nº 100/2003 art 155, XVIII e IN SRP/MPS nº 03/2005, art 146 XVIII.

Não foi realizada a retenção pela contratante.

Fischer Fraiburgo Agroindústria Ltda /**Brantur** Viação Pato Branco Ltda (situação III, serviços prestados de 1/2004 a 11/2005):

Trata-se de transporte de empregados para a atividade de colheita. Não foi realizada a retenção pela contratante.

Retenção prevista na IN INSS/DC nº 100/2003 art 155, XVIII e IN SRP/MPS nº 03/2005, art 146 XVIII.

Fischer Fraiburgo Agroindústria Ltda /**Shumacher** & Cia Ltda (situação I, serviços prestados de 2/2005 a 12/2005):

Trata-se de transporte de empregados para a atividade de colheita. Não foi realizada a retenção pela contratante.

Retenção prevista na IN INSS/DC nº 100/2003 art 155, XVIII e IN SRP/MPS nº 03/2005, art 146 XVIII.

Fischer Fraiburgo Agroindústria Ltda /Construtora **Mayor** (situação I, serviços prestados em 12/2004):

Retenção prevista na IN INSS/DC nº 100/2003, art. 154 III.

Trata-se de serviços na área de construção civil. Como não existe contrato, não poderia ser feita redução na base de cálculo.

Fischer Fraiburgo Agroindústria Ltda / Fraypinus Serviços Ltda (situação III, serviços prestados 05/2004 a 12/2005):

Trata-se de serviços de extração na área rural da empresa.

Retenção prevista na IN INSS/DC nº 100/2003 art 154, IV e IN SRP/MPS nº 03/2005, art 145 IV.

Como não existe contrato, não poderia ser feita redução na base de cálculo.

Fischer Fraiburgo Agroindústria Ltda / A N Transportes Coletivos Ltda (situação III, serviços prestados 03/2004 a 05/2005):

Trata-se de serviços de transporte para colheita na área rural da empresa.

Não foi realizada a retenção.

Retenção prevista na IN INSS/DC nº 100/2003 art 155, XVIII.

Fischer Fraiburgo Agroindústria Ltda / Consest Construtora e Incorporadora Ltda (situação III, serviços prestados 01/2004 e 02/2004):

Retenção prevista na IN INSS/DC nº 100/2003, art. 154 III.

Trata-se de serviço de construção civil. Como não há previsão contratual, não poderia ser feita a redução da base de cálculo.

Fischer Fraiburgo Agroindústria Ltda / Andreatta Gerenciamento de Resíduos Ltda ME (situação III, serviços prestados 01/2004 e 09/2004):

Trata-se de coleta de resíduos. Como não há previsão contratual, não poderia haver redução na base de cálculo.

Retenção prevista na IN INSS/DC nº 100/2003 art 155, V.

Fischer Fraiburgo Agroindústria Ltda / Empresa de Transporte Norsul Ltda (situação III, serviços prestados 04/2004 e 05/2005):

Trata-se de serviços de transporte para colheita na área rural da empresa.

Não foi feita a retenção.

Retenção prevista na IN INSS/DC nº 100/2003 art 155, XVIII.

Fischer Fraiburgo Agroindústria Ltda / Reunidas S/A Transportes Coletivos (situação III, serviços prestados 12/2003 e 12/2005):

Trata-se de serviços de transporte para colheita na área rural da empresa.

Não foi realizada a retenção.

Retenção prevista na IN INSS/DC nº 100/2003 art 155, XVIII e IN SRP/MPS nº 03/2005, art 146 XVIII.

Fischer Fraiburgo Agroindústria Ltda / Romatur Transportadora Turística Coletivos (situação III, serviços prestados 02/2004 e 04/2004):

Trata-se de serviços de transporte para colheita na área rural da empresa.

Não foi realizada a retenção.

Retenção prevista na IN INSS/DC nº 100/2003 art 155, XVIII.

Fischer Fraiburgo Agroindústria Ltda / VB Serviços, Comércio e Adm. Ltda (situação III, serviços prestados 10/2004 a 12/2005):

Trata-se de serviços de transporte para colheita na área rural da empresa.

Não foi realizada a retenção.

Retenção prevista na IN INSS/DC nº 100/2003 art 155, XVIII e IN SRP/MPS nº 03/2005, art 146 XVIII.

Fischer Fraiburgo Agroindústria Ltda / Andreatta Natural Recicle Ltda (situação IV, serviços prestados 03/2004 a 05/2005):

Trata-se de coleta de resíduos. O contrato prevê o serviço de coleta de resíduos, com a utilização de equipamentos. No entanto, para que houvesse a mitigação da base de cálculo da retenção, além da previsão em contrato (material e/ou equipamentos) deveria ocorrer sua discriminação em nota fiscal o que não ocorrera no presente caso, devendo a base de cálculo recair sobre o total da nota fiscal.

Fischer Fraiburgo Agroindústria Ltda / Mercearia Pedrosa Ltda (situação IV, serviços prestados 09/2005 e 10/2005):

Trata-se de serviços de enxertia de macieira e preparo de mudas.

Não foi feita a retenção.

Retenção prevista na IN SRP/MPS nº 03/2005, art 145 IV.

Fischer Fraiburgo Agroindústria Ltda / Construtora Fetz Ltda (situação III, serviços prestados 09/2005):

Trata-se de construção civil. Não foi feita a retenção.

Retenção prevista na IN SRP/MPS nº 03/2005, art. 143, IV.

Fischer Fraiburgo Agroindústria Ltda / Kajiwara Engenharia Ltda (situação III, serviços prestados 12/2003 a 01/2005):

Trata-se de construção civil. Não foi feita a retenção.

Retenção prevista na IN INSS/DC nº 100/2003, art. 154 III.

Fischer Fraiburgo Agroindústria Ltda / Transmarle Ltda (situação III, serviços prestados de 12/2003 a 12/2005):

Trata-se de extração de pinus, sujeito à retenção.

Retenção prevista na IN INSS/DC nº 100/2003 art 154, IV e IN SRP/MPS nº 03/2005, art 145 IV.

A autuada realizou a retenção sobre os valores contidos em notas fiscais, contudo não utilizou o valor bruto como base de cálculo.

## Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação, de fls. 107/125, em 11/12/2009. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Ribeirão Preto/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

- Não foi respeitado o prazo de decadencial previsto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional;
- Não é possível exigir a retenção de 11% (onze por cento) após o prazo de recolhimento da contribuição sobre a folha de salário, devida pela pessoa jurídica cedente da mão-de-obra;
- A simples prestação de serviços não pode ser considerada como cessão de mão-de-obra. Isso porque essa atividade, que se sujeita à retenção da contribuição previdenciária, pressupõe (i) a transferência de subordinação do segurado do cedente ao cessionário ("colocação à disposição"); e (ii) a continuidade, isto é, a necessidade permanente dos serviços ("serviços contínuos").

Em relação aos serviços prestados pelas prestadoras, alega que:

Reunidas S.A. Transportes Coletivos:

- Parte dos serviços de transporte refere ao deslocamento de seus funcionários até o local de trabalho, em linhas regulares de ônibus. A outra parte dos serviços de transporte prestados pela Reunidas refere-se ao fretamento de ônibus para transporte de funcionários no período da colheita. Nesse caso também não havia cessão de mão-de-obra, visto que nem o motorista, nem o veículo ficavam à disposição da impugnante.

Viação Pato Branco Ltda, Schumacher & Cia Ltda, Empresa de Transporte Norsul Ltda e Romantur Transportadora Turística Ltda:

Em diversas notas fiscais não consta a data de retorno dos veículos, o que demonstra que os ônibus voltaram vazios, não tendo ficado à disposição da impugnante.

A.N. Transportes Coletivos Ltda:

As notas fiscais emitidas por essa empresa destacam que se trata de "viagem eventual", o que afasta a possibilidade de tais serviços serem considerados "contínuos" e, por consequência, terem sido executados mediante a cessão de mão-de-obra.

VB Serviços, Comércio e Administração Ltda:

As notas fiscais emitidas tratam das aquisições de vales-transporte e bilhetes de metrô. Ou seja, não se trata de serviços de transporte, propriamente dito.

Andreatta Gerenciamento de Resíduos Ltda e Andreatta Natural Recicle Ltda:

Os serviços de coleta, transporte e destinação de resíduos orgânicos e industriais eram realizados periodicamente pelas referidas empresas, mas sem que fosse disponibilizada mão-de-obra à impugnante. As partes optaram por segregar o valor correspondente à mão-de-obra do relativo aos serviços de coleta.

Oracides Adriano Engenharia Especial:

A nota fiscal de serviço e a Anotação de Responsabilidade Técnica comprovam que os serviços prestados pela OA Engenharia Especial consistiram na elaboração de projetos de construção civil.

Ecolab Química Ltda:

Esta empresa realizava visitas periódicas aos estabelecimentos da impugnante, visando ao controle de pragas, sem, contudo, transferir-lhe funcionários.

Kajiwara Engenharia Ltda:



Os contratos preveem que a contratada fornecerá os materiais necessários à execução dos serviços.

Construtora A.R. Ltda:

Após o encerramento dos trabalhos fiscais, encontrou a cópia do contrato de prestação de serviços firmado com a Construtora A.R. No corpo deste contrato, está previsto que o fornecimento das ferramentas, dos equipamentos e dos materiais, empregados na execução dos serviços, é de responsabilidade da prestadora. Os custos desses materiais se encontram discriminados nos orçamentos e nas notas fiscais.

Estaca Engenharia Ltda:

Considerando que os contratos de empreitada e de prestação de serviços previam expressamente o fornecimento dos materiais e das ferramentas pela contratada, a impugnante procedeu à retenção da contribuição destinada ao custeio da Seguridade Social apenas sobre o valor dos serviços, nos termos do art. 158, "caput", da Instrução Normativa INSS/DC n. 100/03.

Construtora Mayor Ltda

Considerando que a cláusula 9 do anexo ao contrato estipula que "os materiais necessários para execução dos serviços serão fornecidos pela prestadora sem qualquer ônus para Fischer, bem como que as notas fiscais segregam o valor da mão-de-obra do custo dos materiais, evidencia-se que essa situação está enquadrada na hipótese do art. 159 da Instrução Normativa INSS/DC n. 100/03, não havendo qualquer diferença a ser reclamada pela fiscalização.

Conduvale Eletrificação Ltda:

As planilhas de orçamento elaboradas pela Conduvale relacionam os materiais e os respectivos custos, necessários à execução dos serviços.

Consest Construtora e Incorporadora Ltda:

Existe previsão contratual de fornecimento de material e equipamentos, para execução de serviços. As notas fiscais segregam os custos dos materiais e da mão de obra.

Construtora Fetz Ltda:

Não foi considerada a retenção efetuada pela impugnante, em 3/10/2005.

Mercearia Pedroso Ltda ME:

As atividades relacionadas no inciso IV do art. 145 da Instrução Normativa MPS/SRP n. 3/05 não engloba o serviços de enxertia de macieiras e preparos de mudas.

Metas Engenharia Ltda:

A retenção está dispensada, quando "a contratada não possuir empregados, o serviço for prestado pessoalmente pelo titular ou sócio e o seu faturamento do mês anterior for igual ou inferior a duas vezes o limite do salário de contribuição, cumulativamente" (Instrução Normativa INSS/DC n. 100/03, art. 157, inciso II, e Instrução Normativa MPS/SRP n. 3/05, art. 148, inciso II).

Pela declaração prestada pelo titular da Metas Engenharia Ltda, evidencia-se que os serviços foram prestados pessoalmente pelo mesmo, razão pela qual, à época, deixou de ser feita a retenção da contribuição previdenciária.

Transmarle - Marcelo Ribeiro da Silva e Cia Ltda e Fraypinus Serviços Ltda:

Nos contratos firmados entre a impugnante e as empresas Transmarle e Fraypinus está previsto que as ferramentas e os equipamentos necessários à prestação dos serviços serão de responsabilidade das contratadas.

### **Da Decisão da DRJ convertendo o julgamento em diligência**

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, a DRJ em Ribeirão Preto/SP entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, conforme resolução de fls. 1457/1458, nos seguintes termos:

Intimada em 11/11/2009, a interessada, ingressou, em 11/12/2009, com a tempestiva manifestação de inconformidade (fls. 79/94), anexou diversos contratos realizados com as prestadoras de serviço, argumentando que os mesmos previam o fornecimento de material pela contratada; podendo, dessa forma, fazer a retenção sobre 50% do valor bruto da nota fiscal. Além disso, a autuada anexou diversas notas fiscais de prestação de serviço sobre as quais alega terem sido cobradas indevidamente as retenções, pois não se trata de serviços sujeito a tal. Também anexou a autuada guias de pagamento, alegando que as mesmas não foram consideradas pela fiscalização.

Diante disso, uma vez que a fiscalização não relaciona numericamente cada uma das notas fiscais sobre as quais efetuou os lançamentos e descreve que diversos contratos anexados pela defesa não foram apresentados durante a fiscalização, sugere-se que os autos sejam enviados para a Delegacia de Fiscalização de Araraguara para que a fiscalização analise as notas fiscais, contratos e GPS apresentados de cada um dos prestadores de serviço, posicionando-se quanto à exclusão ou manutenção dos valores lançados com fundamento nesses documentos.

Em resposta, a fiscalização apresentou o relatório de fls. 1460/1481, juntando aos autos a planilha de fls. 1482/1505. A situação foi resumida pela autoridade julgadora de primeira instância da seguinte forma, relatando o que segue:

Em seguida, os autos foram enviados em diligência à fiscalização para a análise dos documentos apresentados pela empresa autuada (Despacho 15/10, nas folhas 1.457 e 1.458).

A fiscalização, em resposta ao Despacho, informou que (nas folhas 1.460 a 1.481):

Reunidas Transportes coletivos

Em relação ao deslocamento em linhas regulares (compras de passagens) como aduz os recibos apresentados, razão assiste a fiscalizada uma vez que inexistente cessão de mão de obra nestes casos e não devem fazer parte da exação fiscal.

Contudo, em relação aos demais não cabe qualquer revisão no presente crédito, uma vez que somente previsão contratual poderia desnaturar a cessão de mão de obra e caracterizar o serviço prestado como empreitada, elidindo a retenção dos 11%.

Foram apresentados recibos de período fora do analisado pela ação fiscal e de empresa que não foi objeto da auditoria, os quais foram desconsiderados. Não há como

relacionar os recibos apresentados na defesa e os montantes apurados, uma vez que nos registros contábeis da Fischer S/A Comércio e Indústria constam os números das respectivas notas fiscais, e nos recibos apresentados não consta qualquer numeração e também os valores não são coincidentes.

Para Fischer Fraiburgo foi verificado por amostragem os recibos com alguns valores levantados. Diante da coincidência dos montantes, tendo em vista que não há nos registros da empresa nem nos recibos informação de código (nº de nota fiscal, etc), devem ser excluídos do presente auto de infração os montantes abaixo.

| Competência | Levantamento | Valor Levantado | a excluir | permanece |
|-------------|--------------|-----------------|-----------|-----------|
| dez/03      | REU          | 291,90          | 121,91    | 69,99     |
| jan/04      | REU          | 198,92          | 299,38    | -         |
| fev/04      | REU          | 1.087,00        | 1.319,94  | -         |
| mar/04      | REU          | 17.890,64       | 1.464,13  | 16.426,51 |
| abr/04      | REU          | 1.055,07        | 979,80    | 75,27     |
| mai/04      | REU          | 19.338,80       | 243,62    | 19.095,18 |
| jun/04      | REU          | 10.393,10       | 293,75    | 10.099,35 |
| ago/04      | REU          | 223,73          | 227,72    | -         |
| set/04      | REU          | 243,68          | 270,23    | -         |
| out/04      | REU          | 256,67          | 251,72    | 4,95      |
| nov/04      | REU          | 940,66          | 1.142,09  | -         |
| dez/04      | REU          | 714,30          | 489,86    | 224,44    |
| jan/05      | REU          | 16.846,26       | 515,79    | 16.330,47 |
| fev/05      | REU          | 552,35          | 552,58    | -         |
| mar/05      | REU          | 28.429,50       | 231,65    | 28.197,85 |
| abr/05      | REU          | 12.349,01       | 275,42    | 12.073,59 |
| mai/05      | REU          | 7.971,04        | 309,40    | 7.661,64  |
| jun/05      | REU          | 231,55          | 407,75    | -         |
| jul/05      | REU          | 220,24          | 632,33    | -         |
| ago/05      | REU          | 359,59          | 67,04     | 292,55    |
| set/05      | REU          | 285,23          | 307,24    | -         |
| out/05      | REU          | 307,24          | 257,52    | 49,72     |
| nov/05      | REU          | 1.033,76        | 776,24    | 257,52    |
| dez/05      | REU          | 12,27           | -         | 12,27     |

Brantur Viacao Pato Branco Ltda Schumacher & Cia Ltda. Empresa de Transporte Norsul Ltda e Romatur Transportadora Turística Ltda.

Somente previsão contratual poderia desnaturar a cessão de mão de obra e caracterizar o serviço prestado como empreitada, elidindo a retenção dos 11 %. Por isso os créditos apurados em relação à retenção sobre os valores dos serviços contratados àquelas prestadoras devem ser mantidos.

AN Transportes Coletivos Ltda

Somente previsão contratual poderia desnaturar a cessão de mão de obra e caracterizar o serviço prestado como empreitada, elidindo a retenção dos 11 %. Por isso os créditos apurados em relação à retenção sobre os valores dos serviços contratados devem ser mantidos.

VB Serviços Ccomercio e Adm. Ltda

Apesar de na relação de serviços apresentada pela fiscalizada no curso da auditoria constar que se trata de deslocamento para trabalho nos pomares, os documentos trazidos ao processo indicam atividade sobre a qual não cabe a retenção dos 11 %.

Portanto os valores apurados sob o código de levantamento VB devem ser excluídos da presente constituição de crédito conforme abaixo.

| Competência | Levantamento | Valor Levantado | a excluir | permanece |
|-------------|--------------|-----------------|-----------|-----------|
| out/04      | VB           | 451,52          | 451,52    | 0,00      |
| nov/04      | VB           | 329,80          | 329,80    | 0,00      |
| nov/04      | VB           | 329,80          | 329,80    | 0,00      |
| dez/04      | VB           | 251,41          | 251,41    | 0,00      |
| jan/05      | VB           | 247,49          | 247,49    | 0,00      |
| jan/05      | VB           | 247,49          | 247,49    | 0,00      |
| mar/05      | VB           | 303,86          | 303,86    | 0,00      |
| abr/05      | VB           | 306,04          | 306,04    | 0,00      |
| mai/05      | VB           | 299,91          | 299,91    | 0,00      |
| mai/05      | VB           | 299,91          | 299,91    | 0,00      |
| jun/05      | VB           | 340,66          | 340,66    | 0,00      |
| jun/05      | VB           | 340,66          | 340,66    | 0,00      |
| jul/05      | VB           | 391,47          | 391,47    | 0,00      |
| jul/05      | VB           | 391,47          | 391,47    | 0,00      |
| ago/05      | VB           | 384,82          | 384,82    | 0,00      |
| out/05      | VB           | 458,77          | 458,77    | 0,00      |
| out/05      | VB           | 458,77          | 458,77    | 0,00      |
| nov/05      | VB           | 458,80          | 458,80    | 0,00      |
| nov/05      | VB           | 458,80          | 458,80    | 0,00      |
| dez/05      | VB           | 458,80          | 458,80    | 0,00      |
| dez/05      | VB           | 458,80          | 458,80    | 0,00      |

Andreatta Natural Recicle Ltda E Andreatta Gerenciamento De Resíduos Ltda

Em relação a Andreatta Gerenciamento de Resíduos, não fora apresentado o contrato no curso da auditoria fiscal, o que foi realizado nesta fase contenciosa.

Da leitura dele verificam-se cláusulas que indicam a evidente gestão do contratante sobre a mão de obra (que por vezes se dá através de prepostos da contratada).

Portanto inequívoca a caracterização da cessão de mão de obra e a necessária consequente retenção para fins previdenciários.

Quanto à base de cálculo para sua aplicação, as Instruções Normativas 100/2003 e 03/2005 a mitigam quando da discriminação em contrato e em notas fiscais do serviço e material aplicados/equipamentos utilizados.

Não houve separação entre materiais/equipamentos aplicados, não havendo o que reduzir da base de cálculo da retenção dos 11%, mantendo-se integralmente o crédito.

Idêntica situação encontra-se no contrato apresentado firmado com a Andreatta Natural Recicle.

Oracides Adriano Engenharia Especial

Com a apresentação da documentação no curso do contencioso administrativo, nota-se que merece guarida a argumentação da fiscalizada devendo ser excluído do presente débito os montantes apurados sob o código de levantamento OA1 conforme tabela.

| Competência | Levantamento | Valor Levantado | a excluir | permanece |
|-------------|--------------|-----------------|-----------|-----------|
| jan/05      | OA1          | 13.590,00       | 13.590,00 | 0,00      |

Ecolab Química Ltda

Em relação a esta trouxe ao processo as notas fiscais não apresentadas no curso da ação fiscal, contudo as notas descrevem como serviço prestado exatamente o que mencionava o histórico contábil "Serviço de Manejo Integrado de Praga" em nada inovando em relação ao relatório fiscal.

Por isso necessária a manutenção integral do crédito apurado.

Kajiwara Engenharia Ltda

Tendo em vista o envolvimento de diversos pactos contratuais exporemos as situações contrato a contrato apresentados.

Contrato juntado como Documento 775 (folhas 922 a 925):

O acordo previa pagamento que foi materializado com emissão de notas fiscais, das quais constaram do levantamento fiscal as notas 370, 377, 378, 401 e 434.

O levantamento fora realizado tendo em vista que não foram disponibilizados contratos no curso da auditoria que permitissem a verificação do cumprimento pela empresa do preconizado pela norma para mitigação da base de cálculo da retenção.

Com sua apresentação na defesa constata-se que tem razão em parte a defendente.

O contrato em pauta estabelece em sua cláusula 3 a seguinte previsão:

"Pelo objeto deste contrato, acordam as partes o preço fixo, total e irrevogável de R\$ 86.588,95 (oitenta e seis mil, quinhentos e oitenta e oito reais, e vinte e cinco centavos), assim compreendidos:

Materiais — R\$ 49.925,58 (quarenta e nove mil, novecentos e vinte e cinco reais, e cinquenta e oito centavos);

- Mão de Obra - R\$ 28.862,00 (Vinte e oito mil, oitocentos e sessenta e dois reais);

- Administração de projetos - Prédio da Oficina - 7.801,38 (Sete mil, oitocentos e um reais, e trinta e oito centavos) "

Quanto ao abatimento da base da nota dos montantes referentes a materiais, razão assiste à Fischer.

Contudo no que tange aos valores pagos a título de administração, não cabe a exclusão da base de cálculo, haja vista texto contido no artigo 162 Instrução Normativa 100, valor excluído em parte pela empresa.

Pelo exposto, necessária a retificação do presente crédito conforme abaixo.

| Competência | Levantamento | Valor<br>Levantado | a excluir | permanece |
|-------------|--------------|--------------------|-----------|-----------|
| dez/03      | KJ2          | 4.225,56           | 3.819,97  | 405,59    |
| dez/03      | KJ2          | 4.225,56           | 3.819,97  | 405,59    |
| dez/03      | KJ2          | 4.225,56           | 3.819,97  | 405,59    |
| jan/04      | KJ2          | 4.225,56           | 3.819,97  | 405,59    |
| fev/04      | KJ2          | 4.225,56           | 3.819,97  | 405,59    |

Contrato juntado como Documento 776 (folhas 926 a 929)

O acordo previa pagamento que foi materializado com emissão de notas fiscais, das quais constaram do levantamento fiscal as notas 369, 379, 380, 400, 433.

Desta feita a empresa considerou na base de cálculo da retenção os valores referentes a administração, devendo ser excluído do levantamento fiscal os montantes abaixo.

| Competência | Levantamento | Valor<br>Levantado | a excluir | permanece |
|-------------|--------------|--------------------|-----------|-----------|
| dez/03      | KJ2          | 2.976,04           | 2.976,04  | 0,00      |
| dez/03      | KJ2          | 2.976,04           | 2.976,04  | 0,00      |
| dez/03      | KJ2          | 2.976,04           | 2.976,04  | 0,00      |
| jan/04      | KJ2          | 2.976,04           | 2.976,04  | 0,00      |
| fev/04      | KJ2          | 2.976,04           | 2.976,04  | 0,00      |

Contrato juntado como Documento 777 (folhas 930 a 933)

O acordo previa pagamento que foi materializado com emissão de notas fiscais, das quais constaram do levantamento fiscal as notas 394, 402, 403, 404 e 435.

Tendo em vista a apresentação do contrato na fase contenciosa, razão assiste à empresa, sendo necessária a retificação do crédito conforme abaixo.

| Competência | Levantamento | Valor<br>Levantado | a excluir | permanece |
|-------------|--------------|--------------------|-----------|-----------|
| dez/03      | KJ           | 5.460,00           | 5.460,00  | 0,00      |
| dez/03      | KJ           | 5.460,00           | 5.460,00  | 0,00      |
| dez/03      | KJ           | 5.460,00           | 5.460,00  | 0,00      |
| jan/04      | KJ           | 5.460,00           | 5.460,00  | 0,00      |
| fev/04      | KJ           | 5.460,00           | 5.460,00  | 0,00      |

Contrato juntado como Documento 779 (folhas 940 a 945)

O acordo previa pagamento que foi materializado com emissão de nota fiscal 570, que consta do levantamento fiscal.

Tendo em vista que não foi apresentado a auditoria o respectivo contrato, a fiscalização desconsiderou a redução da base de cálculo da retenção, constituindo o crédito.

Com a apresentação do contrato razão assiste à Fischer quando menciona a possibilidade de redução da base da retenção.

Todavia não da forma que fora executada. Tendo em vista que não houve discriminação dos valores no contrato, poderia ter sido mitigada em até 50% dos valores das respectivas notas.

Considerando o valor da nota fiscal e a redução da base permitida (50%) e a efetuada (40%), necessária a manutenção da diferença no presente levantamento.

Necessária a retificação do crédito conforme abaixo:

| Competência | Levantamento | Valor<br>Levantado | a excluir | permanece |
|-------------|--------------|--------------------|-----------|-----------|
| jun/04      | KJ2          | 1.952,00           | 1.152,00  | 800,00    |

Contrato juntado como Documento 780 (folhas 946 a 951)

O acordo previa pagamento que foi materializado com emissão de nota fiscal 997, que consta do levantamento fiscal. Necessária retificação abaixo.

| Competência | Levantamento | Valor<br>Levantado | a excluir | permanece |
|-------------|--------------|--------------------|-----------|-----------|
| fev/05      | KJ2          | 1.621,18           | 956,77    | 664,41    |

Contrato juntado como Documento 781 (folhas 952 a 953)

Aditivo ao anterior que estabeleceu um valor de uma parcela a mais que foi quitada através do documento fiscal 854, por isso idêntico a ele. Necessária retificação abaixo.

| Competência | Levantamento | Valor Levantado | a excluir | permanece |
|-------------|--------------|-----------------|-----------|-----------|
| dez/04      | KJ2          | 1.024,46        | 604,62    | 419,84    |

Contrato juntado como Documento 782 (folhas 954 a 959)

O acordo previa pagamento que foi materializado com emissão de nota fiscal 924, que consta do levantamento fiscal. Análogo ao contrato juntado como documento 779. Necessária retificação infra.

| Competência | Levantamento | Valor Levantado | a excluir | permanece |
|-------------|--------------|-----------------|-----------|-----------|
| jan/05      | KJ           | 4.578,00        | 3.815,00  | 763,00    |

Construtora Ar Ltda Me

Alega o sujeito passivo ter encontrado contrato de prestação de serviços que não fora disponibilizado no curso da ação fiscal e que o ato negocial cumpre os requisitos necessários previstos na legislação que possibilita a mitigação na base de cálculo da retenção realizada. Menciona que os contratos foram juntados como documento 834.

Contudo inexistia no processo o documento mencionado. Mesmo com a omissão, considerando os anexos dos supostos contratos que foram juntados (como documentos 839 a 843 folhas 1018 a 1002), nota-se que houve um ato de livre iniciativa de acordo entre as partes, onde segregou os materiais e serviços aplicados na contratação.

Com exceção da nota fiscal nº 04 (nota de prestação de serviços em que não houve retenção), tendo em vista que a auditoria realizou o levantamento com os valores discriminados como serviços, que nos arquivos apresentados os materiais estão discriminados nas notas fiscais e que houve a retenção sobre o valor dos serviços, necessária a exclusão do crédito das bases apuradas conforme código de levantamento AR abaixo explicitado.

| Competência | Levantamento | Valor Levantado | a excluir | permanece |
|-------------|--------------|-----------------|-----------|-----------|
| nov/05      | AR           | 1.870,80        | 1.870,80  | 0,00      |
| nov/05      | AR           | 739,34          | 739,34    | 0,00      |
| nov/05      | AR           | 313,40          | 313,40    | 0,00      |
| nov/05      | AR           | 216,13          | 216,13    | 0,00      |
| nov/05      | AR           | 70,00           | -         | 70,00     |
| nov/05      | AR           | 1.468,81        | 1.468,81  | 0,00      |
| dez/05      | AR           | 7.483,18        | 7.483,18  | 0,00      |
| dez/05      | AR           | 2.957,36        | 2.957,36  | 0,00      |
| dez/05      | AR           | 1.253,60        | 1.253,60  | 0,00      |

Estaca Engenharia Ltda

Contribuinte apresentou na fase contenciosa os contratos e as notas não apresentadas no curso da auditoria.

Em relação ao contrato de R\$ 222.000,00 (duzentos e vinte e dois mil reais) citado no relatório fiscal (documento 844 juntado ao processo folhas 1023 a 1028), considerando que houve a emissão de notas fiscais de material, inclusive com incidência de tributo próprio daquela transação, descabe a retenção previdenciária, por isso necessária a exclusão do crédito do montante (base de cálculo) de R\$ 1.150,00 no código de levantamento EST na competência 03/2005.

Quanto ao montante referente ao contrato juntado como documento 845 (folhas 1029 a 1038 do presente), cujo valor contratado foi de R\$ 33.502,60, a situação mostra-se diferente.

De forma idêntica a anterior o contribuinte segregou o contrato em dois documentos fiscais, uma nota de material no valor de R\$ 25.574,55 e outra de serviços de R\$ 10.637,42. Contudo enquanto no contrato anterior a alíquota de 11% foi aplicada sobre o montante total da nota fiscal de serviços, neste caso foi somente sobre 50% da nota sob a pecha de equipamentos aplicados. A norma (tanto IN 03/2005 quanto IN 100/2003) mitiga a base da retenção considerando que o dispêndio, além da mão de obra aplicada é composto por materiais e equipamentos, de acordo com algumas condições.

Para o contrato em pauta foram emitidas duas notas fiscais, uma de material e outra de serviços, sendo esta última dividida em metade do valor para serviço e outra metade aplicação de equipamento.

Para a nota fiscal de material não há que se falar em retenção. Para outra, tendo em vista que o contrato não prevê a utilização de equipamentos, não poderia o contribuinte fazer tal separação e conseqüentemente reduzir a base de cálculo da aplicação da retenção, devendo ser aplicada sobre o montante total.

Considerando que a auditoria havia levantado metade do valor do contrato como base passível de retenção superando 50% da nota fiscal sobre a qual deveria ter sido aplicada a retenção cabe retificação conforme abaixo.

|        | Levantamento | Valor<br>Levantado | a excluir | permanece |
|--------|--------------|--------------------|-----------|-----------|
| mar/05 | EST          | 1.150,00           | 1.150,00  | 0,00      |
| jun/05 | EST          | 12.787,28          | 8.823,25  | 3.964,03  |

Para o outro contrato apresentado juntado como documento 845 (folhas 1039 a 1048 do presente), cujo valor contratado foi de R\$ 18.000,00 a situação é a mesma.

Entretanto desta feita não cabe exclusão do crédito de qualquer valor.

Construtora Mayor

Fiscalizada apresentou na defesa, contrato que não fora disponibilizado no curso da auditoria (anexado como documento 859, folhas 1062 a 1067).

Considerando que consta em contrato a utilização de material sob ônus da contratada e segregação na nota fiscal, merece guarida argumentação da empresa. Por isso necessária a exclusão do presente crédito do valor abaixo.

| Competência | Levantamento | Valor<br>Levantado | a excluir | permanece |
|-------------|--------------|--------------------|-----------|-----------|
| dez/04      | CM           | 5.326,47           | 5.326,47  | 0,00      |

Conduvale Eletrificação Ltda

Empresa alega ter juntado ao processo contrato com as planilhas orçamentárias que discriminariam os materiais utilizados na prestação de serviço o que permitiria a redução da base de cálculo a ser aplicada à retenção de 11 %.

Convém mencionar que a empresa segrega as notas fiscais entre de serviços e de venda de materiais, com a consequente tributação inerente aos atos negociais.

Em relação as notas de materiais não há retenção a ser aplicada, visto que a norma determina sua execução sobre valores contidos nas notas fiscais de serviços.



Foi anexada às folhas 1083 a 1087 uma planilha de orçamento, entretanto não faz menção ao prestador, ao contrato e nem os materiais mencionados em tal documento correspondem aos especificados nas notas fiscais juntadas às folhas 1089 a 1091, por isso não há como vinculá-los.

Considerando que do valor bruto da nota fiscal de serviços podem ser deduzidos os materiais aplicados (atendidas certas condições) e a prestadora já os segregou em notas distintas não há o que reduzir na base da nota fiscal de serviços como fora realizado sendo necessária a cobrança da diferença.

Uma vez que a auditoria considerara as notas de materiais na base do levantamento fiscal merece retificação o presente conforme tabela abaixo.

| Competência | Levantamento | Valor Levantado | a excluir | permanece |
|-------------|--------------|-----------------|-----------|-----------|
| dez/04      | CON          | 7.322,13        | 6.144,25  | 1.177,88  |
| jan/05      | CON          | 1.798,44        | 1.138,44  | 660,00    |

Consest Construtora E Incorporadora Ltda

Tendo em vista que não foi apresentado a auditoria o respectivo contrato, a fiscalização desconsiderou a redução da base de cálculo da retenção, constituindo o crédito.

Para elidir o apurado o demandante anexou ao processo (documentos 880 a 897 - folhas 1112 a 1131) contrato, notas fiscais e GPS.

Com a apresentação do contrato razão assiste à Fischer quando menciona a possibilidade de redução da base da retenção.

Todavia não da forma que fora executada. Tendo em vista que não houve discriminação dos valores no contrato, poderia ter sido mitigada em até 50% dos valores das respectivas notas.

Considerando que a fiscalização apurou o crédito com base em 100% da nota (reduzido da base do valor que já havia sido tributada) deve ser retificado o crédito conforme tabela abaixo.

| Competência | Levantamento | Valor Levantado | a excluir | permanece | notas fiscais |
|-------------|--------------|-----------------|-----------|-----------|---------------|
| jan/04      | CSE          | 13.300,70       | 4.391,17  | 8.909,54  | NF 423        |
| jan/04      | CSE          | 6.779,25        | 2.274,66  | 4.504,60  | NF 424        |
| jan/04      | CSE          | 33.605,65       | 12.602,12 | 21.003,53 | NF 427        |
| jan/04      | CSE          | 14.784,19       | 5.261,22  | 9.522,98  | NF 428        |
| jan/04      | CSE          | 20.371,90       | 7.243,09  | 13.128,82 | NF 429        |
| fev/04      | CSE          | 21.072,76       | 7.764,29  | 13.308,48 | NF 438        |
| fev/04      | CSE          | 32.669,28       | 12.037,85 | 20.631,43 | NF 439        |
| fev/04      | CSE          | 14.117,31       | 4.967,66  | 9.149,65  | NF 440        |
| fev/04      | CSE          | 5.041,50        | 1.904,00  | 3.137,50  | NF 441        |
| fev/04      | CSE          | 3.988,59        | 1.495,72  | 2.492,87  | NF 442        |
| fev/04      | CSE          | 3.988,59        | 1.495,72  | 2.492,87  | NF 443        |

Construtora Fetz Ltda

A auditoria considerou como base de cálculo da retenção 100% da nota fiscal, entretanto equivocadamente incluiu no levantamento base já tributada pelo sujeito passivo, devendo ser retificado o levantamento, conforme tabela abaixo.

| Competência | Levantamento | Valor Levantado | a excluir | permanece | notas fiscais |
|-------------|--------------|-----------------|-----------|-----------|---------------|
| set/05      | FT           | 2.400,00        | 2.400,00  | 0,00      | NF 11353      |

**Mercearia Pedroso Ltda Me**

Sustenta o contribuinte que na lista de serviços rurais sujeitas a retenção não se encontra o serviço que foi tomado e, portanto, não cabia a propalada exação.

Não há como deixar de concordar com a argumentação do sujeito passivo, por isso necessária a exclusão do montante do crédito que foi apurado com código de levantamento MP, conforme infra.

| Competência | Levantamento | Valor<br>Levantado | a excluir | permanece |
|-------------|--------------|--------------------|-----------|-----------|
| set/05      | MP           | 18.798,63          | 18.798,63 | 0,00      |
| set/05      | MP           | 13.807,90          | 13.807,90 | 0,00      |
| out/05      | MP           | 34.366,15          | 34.366,15 | 0,00      |
| out/05      | MP           | 13.041,35          | 13.041,35 | 0,00      |

**Metas Engenharia Ltda**

Contribuinte alega que os serviços prestados a ela foram executados pelos sócios da contratada (conforme declaração juntada como documento 925, folha 1159) e o faturamento dela não superava 2 vezes o limite máximo do salário de contribuição e por tais condições não estava sujeita ao instituto da retenção.

Entretanto não prospera a alegação da autuada. Mesmo considerando como válida a primeira, a condição do limite do salário de contribuição não foi atendida. Tal condição não necessita nem uma análise mais acurada haja vista que como mero exemplo o salário máximo de contribuição em 03/2004 era R\$ 2.400,00 (dois mil e quatrocentos reais) e mesmo supondo hipoteticamente que a única contratante da Metas fosse a Fischer, somente o faturamento da nota fiscal 854 (anexa ao presente como documento 902 a folha 1136) emitida em 02/2004 (no valor de R\$ 7.870,00) já superava o previsto na legislação que permitia a abstenção da retenção.

Pelo exposto não há o que alterar no presente crédito.

**Transmarle e Fraypinus Serviços Ltda**

Sujeito passivo anexou ao processo contratos de prestação de serviço não apresentados no curso da auditoria (documentos 1072 a 1078, folhas 1316 a 1328 e documentos 926 a 934, folhas 1161 a 1176). Com os documentos alega ter utilizado a base correta da retenção de 11%, visto que os atos negociais preveem a utilização de equipamentos e/ou materiais.

Contudo equivoca-se a defendente. A única cláusula nos dois contratos que fazem alguma menção a equipamentos e ou materiais possui o texto transcrito.

"Todas as ferramentas e equipamentos necessários para a prestação dos serviços serão de inteira responsabilidade da CONTRATADA".

Com tal texto não há o cumprimento do que preconiza tanto a IN 100 como a IN 03, tanto que não é a utilização de quaisquer equipamentos que permitem a redução da base de cálculo da retenção, os equipamentos manuais não tem tal condão. Uma vez que não há a especificação nem de que tipo de equipamento será utilizado, considerando que a utilização de equipamento (não manual) não é inerente ao objeto do contrato, não há que se falar em mitigação da base de cálculo. Portanto não há o que alterar no presente levantamento.

Devidamente intimado em 04/07/2011 para se manifestar sobre a diligência, a RECORRENTE apresentou manifestação alegando o que segue:

Em seguida, a autuada apresentou a seguinte manifestação (nas folhas 1.508 a 1.519):

- A mera prestação de serviços não pode ser considerada cessão de mão de obra; Isso porque esta atividade pressupõe, minimamente, (i) a transferência de subordinação do segurado do cedente ao cessionário ("colocação à disposição") e (ii) a continuidade, isto é, a necessidade de permanência dos serviços ("serviços contínuos").

Reunidas S.A. Transportes Coletivos:

- A auditoria não adotou a mesma postura no que se referiu ao fretamento de ônibus para transporte de funcionários da contribuinte no período da colheita, haja vista que nem o motorista, nem o veículo ficavam à sua disposição, como comprovou a expressão "volta vazio" inserida nas notas fiscais de serviços, evidenciando que, após deixarem os passageiros, os ônibus retornavam desocupados à garagem daquela empresa.

- A suposta dificuldade em se relacionar os recibos apresentados e os montantes apurados, descrita no item 9 do resultado da diligência, decorre do fato de os lançamentos contábeis se referirem há várias notas fiscais agrupadas, conforme comprova a amostragem em anexo, juntada para facilitar o entendimento dos referidos registros.

Viação Pato Branco Ltda, Schumacher & Cia. Ltda, Empresa de Transporte Norsul Ltda e Romantur Transportadora Turística Ltda:

- A situação das referidas empresas se assemelha àquela descrita no item anterior, com relação aos serviços de transporte "fretados", que não foram executados mediante cessão de mão de obra, por não restar caracterizada a disposição do serviço conferida ao tomador

A. N. Transportes Coletivos Ltda:

- As notas fiscais emitidas pela A. N. Transportes Coletivos Ltda (docs. 588 a 600) mostram que se tratar de "viagem eventual, afastando, uma vez mais, a possibilidade de tais serviços serem considerados "contínuos" e, por consequência, terem sido executados mediante cessão de mão de obra.

Andreatta Gerenciamento de Resíduos Ltda. e Andreatta Natural Recicle Ltda:

- Os serviços prestados pela Andreatta Gerenciamento de Resíduos Ltda e pela Andreatta Natural Recicle Ltda consistiam, basicamente, na coleta, transporte e destinação de resíduos orgânicos e industriais, de tempos em tempos, mas sem que fosse disponibilizada mão de obra à contratante.

Ecolab Química Ltda:

- Aa Ecolab Química Ltda realizava visitas periódicas aos seus estabelecimentos, visando ao controle de pragas, sem, contudo, transferir-lhe funcionários, o que não permitiu a caracterização da cessão de mão-de-obra.

Em relação à base de cálculo da contribuição retida, nas hipóteses de prestação de serviço com fornecimento de material.

- Ainda que se pudessem tributar os objetos dos contratos em questão, o que se admite apenas a título argumentativo, a contribuição não poderia alcançar os valores correspondentes aos materiais utilizados na prestação dos serviços, como pretendeu a fiscalização, ao tomar em conta o valor bruto das notas emitidas.

Kajiwara Engenharia Ltda:

- Concluiu-se na diligência que os valores pagos a título de "administração de projetos", nomenclatura utilizada no contrato, não poderiam ser excluídos da base de cálculo, haja vista o texto contido no artigo 162 da Instrução Normativa n. 100/2003.

- Muito embora corretamente reconhecida a impossibilidade de inclusão de materiais no cálculo da retenção, o mesmo raciocínio se aplica aos valores relativos à administração de projetos, por não se tratar de determinação de uma Instrução Normativa, mas do próprio texto constitucional.

Estaca Engenharia Ltda:

- Embora de fato os valores dos materiais e dos serviços tenham sido objeto de diferentes notas fiscais, a base destas não foi recomposta e reduzida. Como comprovam precisamente os documentos em anexo (Doc. II), a redução foi aplicada exclusivamente em relação às notas referente aos materiais, e não às notas de serviços.

Conduvale Eletrificação Ltda:

- Alega que apesar de a fiscalização afirmar que a redução atingiu a nota fiscal de serviços, embora os materiais estivessem noutra apartada, isso não corresponde à realidade. Neste caso, a despeito de a nota fiscal de serviço trazer a informação de incluir mão de obra e manipulação de equipamentos, no campo dos dados adicionais, calcula a retenção apenas sobre a mão de obra, como comprovam os documentos em anexo.

Consest Construtora e Incorporadora Ltda:

Todavia, a respeito de a retenção atingir valores de serviços, mesmo após a segregação dos materiais, o resultado da diligência não procede. Isso porque houve separação de materiais e serviços na nota fiscal, mas a base de cálculo restringiu-se à mão de obra, isto é, não se procedeu à redução, possível se existissem materiais incluídos na nota fiscal.

Este comentário é válido para todas as notas fiscais emitidas pela Consest

Construtora e Incorporadora Ltda, exemplificadas com a amostragem anexa.

Metas Engenharia Ltda:

A fiscalização se equivocou por não ter observado que a retenção relativa aos serviços tomados da empresa Metas Engenharia Ltda. estava dispensada, em razão de terem sido prestados por seus próprios sócios e o seu faturamento do mês anterior não haver superado duas vezes o limite do salário de contribuição. Ocorre que não há a imposição de limite quantitativo, mas se exige tão somente que a contratação envolva serviço profissionais regulamentados, prestados pessoalmente pelos próprios sócios da empresa, sem o concurso de empregados ou outros contribuintes individuais. É nesta situação que se enquadra a atividade em análise, tipicamente de engenharia.

Transmarle Ltda e Fraypinus Serviços Ltda

Não há que se falar na impossibilidade de retenção porque os equipamentos utilizados seriam móveis e assim se enquadrariam na exceção do artigo, quando foram efetivamente utilizados tratores com barra, tratores com guincho e carretas, de propriedade da contratada.

## Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Ribeirão Preto/SP parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 1883/1916):

## ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2005

Debcad: 37.253.295-0

## DECADÊNCIA

Assim, como os demais tributos, as Contribuições Sociais se sujeitam aos artigos 150, §4º, e 173 do CTN.

Havendo pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial - art. 150, §4º do CTN. No caso de inexistência de pagamento justifica a utilização do art. 173, I, do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo do prazo quinquenal de caducidade.

## 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.

## RETENÇÃO. BASE DE CÁLCULO

O valor relativo à taxa de administração ou de agenciamento, ainda que figure discriminado na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não poderá ser objeto de dedução da base de cálculo da retenção.

## RETENÇÃO. DISPENSA

Quando a contratada não possuir empregados, o serviço for prestado pessoalmente pelo titular ou sócio e o seu faturamento do mês anterior for igual ou inferior a duas vezes o limite máximo do salário de contribuição, cumulativamente, 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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ entendeu, após examinar o relatório de diligência que analisou as guias de recolhimento e outros documentos da RECORRENTE, pela exclusão de parte do lançamento, quanto a algumas competências dos levantamentos REU, VB, OA1, KJ2, KJ, AR, EST, CM, CON, CSE, FT e MP.

No mais, com base na regra do art. 150, §4º, do CTN, a DRJ entendeu pela decadência de parte do lançamento tributário, qual seja, de todo o período até a competência 10/2004 (inclusive), *“exceto a competência 10/2004, do Levantamento ANR e as competências de 02/2004 a 05/2004, do Levantamento MTS”*, por entender que a estas se aplicava a regra do art. 173, I, do CTN.

**Do Recurso Voluntário**

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 24/03/2013, conforme AR de fl. 1923, apresentou o recurso voluntário de fls. 1925/1952 (PDF 2 – págs. 01/28) em 22/04/2013.

Preliminarmente, alega a RECORRENTE que:

- o julgador se equivocou ao analisar a ocorrência da decadência do lançamento, pois considerou os pagamentos realizados pelas empresas contratadas pela recorrente, e não pela própria RECORRENTE, que, inclusive, efetuou pagamentos de contribuição previdenciária em todos os períodos decaídos, ou seja, de dezembro de 2003 a outubro de 2004.

- reiterou os argumentos da Impugnação, no sentido de entender não ser possível exigir a retenção de 11% (onze por cento) após o prazo de recolhimento da contribuição sobre a folha de salário, devida pela pessoa jurídica cedente da mão-de-obra;

No mérito, reafirmou que a atividade que se sujeita à retenção da contribuição previdenciária pressupõe a presença conjunta (i) a transferência de subordinação do segurado do cedente ao cessionário (“colocação à disposição”); e (ii) a continuidade, isto é, a necessidade permanente dos serviços (“serviços contínuos”).

Desta forma, em relação aos serviços prestados pelas prestadoras, alega que:

Reunidas S.A. Transportes Coletivos.

A parte não excluída pela DRJ refere-se ao fretamento de ônibus para transporte de funcionários no período da colheita. Nesse caso, afirma que também não havia cessão de mão-de-obra, visto que nem o motorista, nem o veículo ficavam à disposição da impugnante (docs. 188/301 da impugnação). Alega que várias notas fiscais comprovam esse fato ao indicar o termo “volta vazio”, evidenciando que, após deixarem os passageiros, os ônibus retornavam vazios à garagem daquela empresa.

Viação Pato Branco Ltda., Schumacher TUR C. Schumacher & Cia. Ltda:

Afirma que tais serviços de transportes eram fretados e em diversas notas fiscais não consta a data de retorno dos veículos, o que demonstra que os ônibus voltaram vazios, não tendo ficado à disposição da recorrente (docs 302/563 da impugnação).

A.N. Transportes Coletivos Ltda:

Neste caso, além do já exposto em relação ao “fretamento”, afirma que as notas fiscais emitidas por essa empresa (docs. 588/600 da impugnação) destacam que se trata de “viagem eventual”, o que afasta a possibilidade de tais serviços serem considerados “contínuos” e, por consequência, terem sido executados mediante a cessão de mão-de-obra.

Assim, nesses casos de difícil produção de prova, pleiteia a admissão da prova indiciária, como, por exemplo, as expressões “Volta Vazio” e “viagem eventual”, constantes de diversas notas fiscais.

Neste ponto, afirma que a autoridade fiscal não pautou o lançamento em fatos e provas, mas sim em ilações e presunções, o que é inadmissível. Portanto, A DRJ não poderia

aceitar as presunções do lançamento e rejeitar as provas indiciárias trazidas pela RECORRENTE. [inovação].

Andreatta Gerenciamento de Resíduos Ltda. e Andreatta Natural Recicle Ltda.:

Reiterou os termos da impugnação ao afirmar que os serviços de coleta, transporte e destinação de resíduos orgânicos e industriais eram realizados periodicamente pelas referidas empresas, mas sem que fosse disponibilizada mão-de-obra à impugnante. Alega que as partes optaram por segregar o valor correspondente à mão-de-obra do relativo aos serviços de coleta.

Ecolab Química Ltda.:

Reiterou os termos da impugnação ao afirmar que esta empresa realizava visitas periódicas aos estabelecimentos da impugnante, visando ao controle de pragas, sem, contudo, transferir-lhe funcionários.

Ademais, junta aos autos o contrato de serviços que possui atualmente com a HigiControl (fls. 1965/1972), referente aos mesmos serviços prestados pela Ecolab, donde fica claro que em nenhum momento a HigiControl cederá mão de obra à RECORRENTE.

Estaca Engenharia Ltda.:

Quanto à prestadora de serviços Estaca, uma parte do lançamento foi cancelada (valor dos materiais previstos em contratos e nota), sendo mantido o valor relativo ao uso de equipamentos, pois não previsto em contrato. A RECORRENTE, no entanto, afirma que o contrato previa a utilização dos equipamentos, conforme documentos acostados (docs. 844/845 da impugnação), portanto, seria correta a redução da base de cálculo da retenção.

Kajiwara Engenharia Ltda.:

Quanto à Kajiwara, uma parte do lançamento foi cancelada (valor dos materiais previstos em contratos e nota), mantido o valor da taxa de administração de projetos. A RECORRENTE, recorreu ao argumento de que não incide a contribuição sobre a taxa de administração de projetos, a qual não tem caráter de cessão de mão de obra, não ocorrendo a hipótese de incidência do tributo.

Conduvale Eletificação Ltda.:

Cancelada pela DRJ a parte relativa ao valor dos materiais. Mantida uma parte do lançamento pois, segundo a fiscalização (e o v. acórdão recorrido), a prestadora já segregou o

valor dos materiais em notas distintas, não havendo o que reduzir na base da nota fiscal de serviços, como fora realizado, sendo necessária a cobrança da diferença.

A RECORRENTE afirma que a despeito de a nota fiscal de serviço trazer a informação de incluir mão de obra e manipulação de equipamentos, no campo “dados adicionais” calcula a retenção apenas sobre a mão de obra. Cita como exemplo, o documento 874 da impugnação (nota fiscal n. 1858), o qual traz a descrição de prestação de serviços, mas no campo “dados adicionais” estão segregados os valores relativos à mão de obra e utilização de equipamentos, sendo que a recorrente aplicou a retenção apenas sobre os valores referentes à mão de obra.

Metas Engenharia Ltda.:

Afirma a RECORRENTE que há dispensa da retenção quando a contratação envolva serviço profissionais regulamentados (engenharia), prestados pessoalmente pelos próprios sócios da empresa, sem o concurso de empregados ou outros contribuintes individuais, nos termos do art. 148, III, da IN MPS/SRP nº 03/2005.

Transmarle – Marcelo Ribeiro da Silva e Cia Ltda. e Fraypinus Serviços Ltda.:

Quanto à prestadora de serviço Transmarle, o acórdão recorrido manteve a autuação, alegando ser necessária, além dessa previsão contratual, também a especificação dos equipamentos utilizados, para se proceder a redução da base de cálculo da retenção, eis que essa lei não admite essa redução quando se utilizam equipamentos manuais.

Neste sentido, a RECORRENTE afirma que houve mudança na razão da autuação (previsão contratual sobre o fornecimento de materiais e equipamentos pela contratada), incorrendo em evidente inovação do lançamento.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.



## PRELIMINAR

### Da Decadência

Alega a RECORRENTE que o julgador se equivocou ao analisar a ocorrência da decadência do lançamento, pois considerou os pagamentos realizados pelas empresas prestadoras contratadas, e não pela própria RECORRENTE, que, inclusive, efetuou pagamentos de contribuição previdenciária em todos os períodos decaídos, ou seja, de dezembro de 2003 a outubro de 2004.

Assim, indaga quanto a responsabilidade pelo pagamento da contribuição em questão, relatando que ou a responsabilidade pelo pagamento é das empresas prestadoras de serviço e, dessa forma, a autuação em tela não tem razão de subsistir, eis que está cobrando tributo do sujeito passivo errado, ou a responsabilidade é apenas da recorrente e, desse modo, deve-se verificar os pagamentos de contribuição previdenciária realizados por ela própria para determinar a norma regente para fins de contagem do prazo decadencial.

Entendo que assiste razão à RECORRENTE em seu pleito.

Considerado, o prazo decadencial quinquenal, resta saber, para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN, qual o *dies a quo* aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Pois bem, quanto a responsabilidade do pagamento, vê-se que a Lei nº 8.212/91 prevê expressamente a responsabilidade pelo pagamento do tomador dos serviços, exatamente da forma como procedeu a fiscalização e em perfeita harmonia com o ordenamento jurídico:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33.

[...]

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

[...]

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

Conforme legislação acima, o instituto da retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, configura-se como hipótese legal de substituição tributária, na qual a empresa contratante assume o papel do responsável tributário pela arrecadação e recolhimento antecipados do tributo em nome da empresa prestadora (a contribuinte de fato).

Desta forma, como o lançamento se opera em face do substituto tributário (o ora RECORRENTE), é sobre este que devem ser observados, para fins de decadência, a existência de recolhimentos sobre o mesmo fato gerador e fundamento legal para cobrança de contribuições previdenciárias. Em outras palavras, deve-se observar se o tomador dos serviços (substituto) efetuou recolhimentos específicos a título de retenção do art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação aplicável a partir da competência 02/1999.

Nesse sentido, cito jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2001

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DECADÊNCIA. RETENÇÃO DE 11%. RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE O MESMO FUNDAMENTO JURÍDICO.

A constatação de antecipação de pagamento parcial do tributo aplicável para fins de contagem do prazo decadencial de acordo com o § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, deve levar em consideração recolhimentos sobre o mesmo fato gerador ou fundamento legal para cobrança de contribuições previdenciárias.

Nos casos de lançamento por ausência de retenção de 11%, a comprovação de existência de recolhimento antecipado sobre o fato gerador, para aplicação da regra decadencial descrita no art. 150, §4º do CTN, só pode ser constatada no autuado, que passou a ser o devedor originário do débito.

(Acórdão nº 9202-005.177; publicado em 13 de março de 2017; Relator: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira)

Transcreve-se trecho do voto proferido pelo conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho no Acórdão nº 9202-008.286, de 23/10/2019, o qual utilizo como razões de decidir por tratar de forma cristalina sobre o tema:

Nesse passo, para deslinde da controvérsia faz-se necessário verificar se houve ou não recolhimento de contribuições previdenciárias no interstício abrangido no lançamento e, mais especificamente, se eventuais pagamentos poderiam ser considerados para a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN.

De se esclarecer que a Lei nº 8.212/1991 alberga obrigações tributárias das mais diversas, com fatos geradores e alíquotas distintas, bem assim com sujeitos passivos variados. Tem-se, dentre outras, as contribuições:

- a) de empregados e trabalhadores avulsos, sobre a remuneração (art. 28, I);
- b) de contribuintes individuais, sobre a remuneração (art. 28, III);
- c) patronais, sobre a folha de salários (art. 22, I);

- d) de segurados facultativos, sobre a receita da comercialização de sua produção rural (art. 25);
- e) de empregadores rurais pessoas físicas, sobre a receita da produção rural (art. 25);
- f) da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, sobre a receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos e de qualquer forma de patrocínio (art. 22, § 6º);
- g) recolhidas por subrogação, em razão de serviços prestados, mediante seção de mão-de-obra (art. 33).

Com efeito, para que se possa considerar a ocorrência de pagamento antecipado é necessário que restem comprovados recolhimentos de contribuições de mesma espécie, ou seja, contribuições que guardem identidade relativamente à regra matriz de incidência tributária. Aqui não se está a exigir o recolhimento de rubrica específica, pois o entendimento pacificado neste Colegiado, expresso no Acórdão 9202-01.413 é de que

Nesse sentido, se eventualmente o sujeito passivo não recolhe o tributo em relação a determinada rubrica que acredita não ter incidência da contribuição previdenciária, tal fato não descaracteriza a antecipação de pagamento para o restante calculado e recolhido indicado pela folha de pagamento do empregador. (Grifou-se)

No caso que ora se examina a autuação teve como fundamento o art. 31 da Lei nº 8.212/1991 (com a redação da Lei nº 9.711/1998), c/c o § 5º do art. 33 da mesma lei. Confirma-se o teor dos dispositivos:

(...)

Desse modo, para que restasse comprovado o pagamento antecipado seria necessário que o Sujeito Passivo carresse aos autos documentos comprobatórios de recolhimentos relacionados à retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, nas competências objeto da Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos, ainda que relativamente a outras prestadoras de serviços não evidenciadas na autuação.

Entretanto, os documentos apresentados no curso do processo administrativo fiscal dizem respeito a recolhimentos referentes a exações diversas, que não têm relação alguma com retenções em razão de serviços prestados com cessão de mão-de-obra, não podendo ser considerados como antecipação de pagamento.

Ainda sobre o tema, cito recente precedente do CARF neste sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2002

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RETENÇÃO DE 11%. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. Operando-se o lançamento de ofício em face de substituto tributário, a comprovação de existência de recolhimento antecipado sobre o fato gerador de contribuições destinadas à seguridade social devidas sobre a folha de pagamento de segurados da empresa cedente de mão-de-obra, de modo a se aplicar a regra decadal do art. 150, § 4º, do CTN, só pode ser constatada em face do substituto tributário e devendo ser considerados recolhimentos sobre o mesmo fato gerador e fundamento legal para cobrança de contribuições previdenciárias, ou seja, a existência de recolhimentos específicos a título de retenção

do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação aplicável a partir da competência 02/1999.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RETENÇÃO DE 11%. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTAGEM. Na retenção do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação aplicável a partir da competência 02/1999, há substituição tributária. Não se trata de contribuição nova (RE 603.191). A contagem da decadência deve levar em conta a data em que se dá o fato gerador atinente às contribuições previdenciárias devidas sobre folha de pagamento de segurados da empresa cedente de mão-de-obra e que devem ser recolhidas na sistemática de arrecadação da substituição tributária, a significar que a ocorrência do fato gerador se opera na competência da data de emissão da nota fiscal e não no dia da emissão da nota fiscal.

(...)

(acórdão nº 2401-010.800; publicado em 08/03/2023; Relator: JOSE LUIS HENTSCH BENJAMIN PINHEIRO)

No caso, o lançamento refere-se ao período de 01/12/2003 a 31/12/2005, com ciência da RECORRENTE em 11/11/2009. Assim, não há período abrangido pela decadência do art. 173, I, do CTN. Com base na regra do art. 150, §4º, do CTN, a DRJ (ao analisar o recolhimento efetuado pelas prestadoras de serviço, mediante sistema “Consulta Recolhimentos da Conta Corrente”) entendeu pela decadência de parte do lançamento tributário, qual seja, de todo o período até a competência 10/2004 (inclusive), *“exceto a competência 10/2004, do Levantamento ANR e as competências de 02/2004 a 05/2004, do Levantamento MTS”*, por entender que a estas se aplicava a regra do art. 173, I, do CTN por ausência de recolhimento por parte das prestadoras.

Contudo, com base no já exposto, entendo que a existência de recolhimentos específicos a título de retenção do art. 31 da Lei nº 8.212/91 por parte da tomadora, ora RECORRENTE, é capaz de atrair da regra do art. 150, § 4º, do CTN

Neste sentido, existindo, nos autos, provas de guias recolhidas no código de retenção, é possível cotejar quais as competências em que o contribuinte recolheu parcialmente contribuições previdenciárias sobre esse fundamento jurídico.

Desta forma, as GPSs de fls. 781/784 e fl. 789 atestam o recolhimento, por parte do RECORRENTE relacionados à retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/1991 (código de recolhimento 2631), nas competências 02/2004 a 05/2004 e 10/2004 (remanescentes em relação à análise da decadência), mesmo que relativamente a outras prestadoras de serviços.

Portanto, com razão à RECORRENTE, devendo também ser reconhecida a decadência da competência 10/2004 (em relação ao Levantamento ANR) e das competências de 02/2004 a 05/2004 (em relação ao Levantamento MTS), além daquelas já reconhecidas pela DRJ de origem.

### **Retenção das Contribuições nas Folhas de Pagamento. Insubsistência do Lançamento**

Ainda em sede de preliminar, a RECORRENTE afirma que por se tratar *“de antecipação da contribuição sobre a folha de salário, não é possível exigir a retenção de 11%”*

*(onze por cento) após o prazo de recolhimento da contribuição sobre a folha de salário, devida pela pessoa jurídica cedente da mão de obra” (fl. 1931).*

Faz um paralelo com a sistemática de retenção e recolhimento do imposto de renda retido na fonte (IRRF), para concluir não cabe “*exigir a retenção de algo que seria antecipação da contribuição sobre a folha de salário, e com a qual se compensaria, após o prazo de recolhimento desta contribuição*” (fl. 1932).

Contudo, entendo que não merece prosperar o inconformismo da RECORRENTE.

A pretensão da contribuinte vai de encontro à expressa previsão legal expressa no §5º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, no seguinte sentido:

Art. 33. (...)

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

Ou seja, a legislação de regência dispõe que a tomadora de serviço contratante fica diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto na lei. Assim, não há que se cogitar a realização da cobrança em face do prestador de serviços contratado por ter já passado o prazo para recolhimento da contribuição, como pretende a RECORRENTE. Isso porque o lançamento efetuado no substituto tributário não demanda fiscalização ou apuração prévia – ou durante – ao procedimento fiscal da contabilidade do substituído, sob pena de se transformar em letra morta o disposto no já citado § 5º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

O assunto já encontra-se pacificado neste CARF, no sentido de que a empresa contratante de serviços mediante cessão de mão de obra é responsável, com exclusividade, pelo recolhimento da contribuição previdenciária que deixou de reter sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Neste sentido, cito os seguintes precedentes:

#### CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/1999 a 31/12/2006

(...)

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DO TOMADOR DE SERVIÇOS PELA RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR DA NOTA FISCAL OU DA FATURA. O art. 31 da Lei nº 8.212/1991 impõe ao tomador de serviços a obrigação exclusiva de reter e recolher o valor correspondente a 11% sobre o montante pago ao cedente da mão de obra.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO. O instituto da retenção de que trata o art. 31 da lei nº 8.212/91, na redação dada pela lei nº 9.711/98, configura-se como hipótese legal de substituição tributária, na qual a empresa contratante assume o papel do responsável tributário pela arrecadação e recolhimento

antecipados do tributo em nome da empresa prestadora, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou que tenha arrecadado em desacordo com a lei

(...)

(acórdão nº 2401-009.671; publicado em 28/07/2021; Relator: Rayd Santana Ferreira)

\*\*\*

#### CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2003

(...)

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO DE 11%. HIPÓTESE DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO TOMADOR DE SERVIÇOS. A empresa contratante de serviços mediante cessão de mão de obra é responsável, com exclusividade, pelo recolhimento da contribuição previdenciária que reteve ou que deixou de reter sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços. Na hipótese de falta de retenção, a tomadora de serviços fica diretamente responsável pela importância que deixou de receber em desacordo com a lei, independentemente de pagamentos feitos pelo prestador de serviços sobre a folha de salários.

(...)

(acórdão nº 2201-010.144; publicado em 22/02/2023; Relatora: Débora Fófano dos Santos)

Portanto, sem razão a RECORRENTE.

### MÉRITO

O presente lançamento se refere às contribuições devidas à Seguridade Social, não recolhidas ao INSS, correspondentes à retenção destacada nas Notas Fiscais de Serviços, conforme determina o artigo 31 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, mediante contratação de mão-de-obra dos estabelecimentos 33.010.786/0001-87, 33.010.786/0002-68, 33.010.786/0003-49, 33.010.786/0004-20 e 33.010.786/0045-06

Dispõe o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, com redação vigente à época dos fatos geradores dada pela Lei nº 9.711, de 1998, que o contratante dos serviços de cessão de mão de obra deve efetuar a retenção de 11% do valor cheio da nota fiscal dos serviços contratados, a ver:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, **deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão de obra, observado o disposto no § 5º do art. 33.** (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas

à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço.  
(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998). (Grifou-se)

No mesmo artigo, §§ 3º e 4º, o legislador fixou os contornos conceituais da cessão de mão-de-obra, inclusive, relacionando determinadas atividades que estariam enquadradas nesta modalidade de prestação de serviços:

§3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

§4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - empreitada de mão-de-obra;

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974.

O Decreto nº 3.048/99 ainda trata da retenção da seguinte forma:

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

[...]

III - construção civil;

IV - serviços rurais;

[...]

VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos;

[...]

XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão;

[...]



§ 3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra.

Como se observa da legislação, é papel da empresa tomadora dos serviços, reter o percentual de 11% e efetuar o recolhimento desta importância para previdência social em nome da empresa cedente de mão de obra.

Em sua defesa, a RECORRENTE afirma que a atividade que se sujeita à retenção da contribuição previdenciária pressupõe a presença conjunta de dois elementos: (i) a transferência de subordinação do segurado do cedente ao cessionário (“colocação à disposição”); e (ii) a continuidade, isto é, a necessidade permanente dos serviços (“serviços contínuos”).

Assim, passou a tratar as empresas prestadoras de forma separada.

### **Reunidas S.A. Transportes Coletivos.**

A despeito de ter havido exclusão de parte do lançamento pela DRJ, afirma a RECORRENTE que uma parte não excluída refere-se ao fretamento de ônibus para transporte de funcionários no período da colheita (conforme notas de fls. 323/438).

Tal argumento não foi aceito pela DRJ pois não foi apresentado contrato e as descrições dos serviços nos lançamentos contábeis demonstram que se trata de deslocamentos de empregados para a atividade de colheita.

Em sua defesa, a RECORRENTE afirma que não havia a cessão de mão de obra em tal contratação, visto que nem o motorista, nem o veículo ficavam à disposição da RECORRENTE. Prova disso é que em várias notas fiscais de serviços de transporte, consta a expressão “Volta Vazio”, como forma de evidenciar que os ônibus, após deixarem os passageiros, retornavam vazios à garagem da empresa contratada.

Entendo que não assiste razão à RECORRENTE em seu pleito.

Veja-se o que dispõe o Relatório Fiscal sobre este serviço (fl. 77):

Enquadra-se na situação I *[sem NFs nem contrato]*.

Constam nos registros contábeis serviços prestados de 12/2003 a 12/2005 portanto no período normatizado pelas Instruções Normativas INSS/DC N° 100e SRP03.A fiscalizada não apresentara nota fiscal dos serviços prestados pela empresa em tela.

Por isso através do TIF 14 a auditoria solicitara esclarecimento por escrito se o serviço prestado pela empresa REUNIDAS S/A- TRANSP.COLETIVOS para empresa Fischer S/A Comercio e Indústria, tiveram o mesmo objeto daqueles prestados a Fischer Fraiburgo.

A Fischer respondeu de forma positiva.

Tendo em vista que trata-se de deslocamento de funcionários. Por ser uma necessidade constante da empresa, principalmente pela colheita constituir atividade fim da pessoa jurídica, não disponibilizando contrato entre as partes, não há como enquadrar a prestação de serviço fora do escopo da cessão de mão de obra.

Ratifica ainda o entendimento o fato de que por tratar-se de transporte de empregados por óbvio há a demanda o tempo do motorista não apenas na condução do ônibus ao local de destino, mas em outras atividades necessárias à prestação dos serviços, inclusive aguardando os empregados para o embarque e que neste período encontra-se exclusivamente à disposição do tomador dos serviços, presente está a cessão de mão-de-obra.

Apenas em sede de impugnação a RECORRENTE apresentou algumas notas fiscais, mas ainda assim deixou de apresentar os contratos solicitados pela fiscalização.

Ora, a análise de diversas notas acostadas às fls. 323/438 apontam para a cessão de mão-de-obra e que o serviço contratado colocava motoristas à disposição da contratante para transporte de seus empregados para as áreas de colheitas. Por exemplo, existem diversas notas atestando que o deslocamento era de “ida e volta”, indicando que a data da ida era diferente da data da volta (fls. 341/352, fls. 362/387, fls. 397/416 e fls. 426/438).

Entendo que a expressão “volta vazio” posta em algumas notas não afasta o lançamento, uma vez que o conjunto probatório permite compreender que a RECORRENTE utilizava, sim, os serviços da prestadora de forma contínua e com cessão de mão de obra, a fim de transportar os seus empregados para as áreas de colheita. O fato de o veículo retornar vazio não impede, por exemplo, de um outro veículo/motorista realizar o trajeto da volta dos empregados.

Neste sentido, a 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 e que os motoristas não estivessem à sua disposição de forma cotidiana.

Portanto, sem razão a RECORRENTE.

#### **Viação Pato Branco Ltda., Schumacher TUR C. Schumacher & Cia. Ltda:**

De igual forma, a RECORRENTE afirma que os serviços de transportes prestados pela Viação Pato Branco e pela Schumacher TUR eram fretados e em diversas notas fiscais não consta a data de retorno dos veículos, o que demonstra que os ônibus voltaram vazios, não tendo ficado à disposição da recorrente (fls. 439/699 da impugnação).

Como ocorreu no caso já citado, a RECORRENTE também deixou de apresentar os contratos relativos a estas prestadoras contratadas.

Assim como já exposto no tópico anterior, o fato de diversas notas não indicarem a data de retorno do veículo não atesta que não houve serviço contínuo prestado com cessão de mão de obra, mormente quando algumas notas tem como origem a cidade da sede da RECORRENTE (Fraiburgo/SC) e algumas outras apontam a mesma cidade como destino do percurso contratado. Ou seja, permite-se compreender que houve a realização de serviços contínuos de transporte de passageiros com cessão de mão de obra no transporte diário dos empregados da recorrente, durante o período das colheitas.

Neste sentido, como exposto para o caso da Reunidas S.A Transportes Coletivos, entendo que a 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 e que os motoristas não estivessem à sua disposição de forma cotidiana.

#### **A.N. Transportes Coletivos Ltda:**

Neste caso, além do já exposto em relação ao “fretamento”, afirma que as notas fiscais emitidas por essa empresa (fls. 737/749 da impugnação) destacam que se trata de “viagem eventual”, o que afastaria a possibilidade de tais serviços serem considerados “contínuos” e, por consequência, terem sido executados mediante a cessão de mão-de-obra.

Assim como descrito para os casos anteriores, a RECORRENTE também deixou de apresentar os contratos relativos a esta prestadora contratada.

Como bem mencionou a autoridade fiscal em sede de diligência, “*a eventualidade do serviço, não descaracteriza sua necessidade permanente sendo conceitos díspares*”. Concordo com tal argumento.

O fato de a RECORRENTE contratar eventualmente uma prestadora de serviço não significa que o serviço não é prestado de forma contínua ou sem a cessão de mão de obra; mormente quando são os serviços de transportes já verificados nos casos anteriores, sendo nítida a necessidade da contratante de deslocar seus funcionários para as áreas de colheitas de forma permanente.

Com relação ao suposto “fretamento”, reitero o alegado nos tópicos anteriores.

Portanto, como exposto para os casos anteriores de transporte, entendo que a 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 e que os motoristas não estivessem à sua disposição de forma cotidiana.

Ainda neste tópico relativo aos serviços de transportes, a RECORRENTE afirma que a autoridade fiscal não pautou o lançamento em fatos e provas, mas sim em ilações e presunções, o que é inadmissível. Portanto, a DRJ não poderia apenas aceitar as presunções do lançamento e rejeitar as provas indiciárias trazidas pela RECORRENTE.

Contudo, tais questões são estranhas ao litígio instaurado com a impugnação, pois são matérias de defesa novas trazidas pelo contribuinte apenas em sede de recurso voluntário.

Em razão do exposto, as matérias abordadas no recurso voluntário não foram apreciadas pela DRJ de origem. Portanto, não merecem conhecimento neste momento processual por se tratar de uma inovação de argumentos de defesa.

Sobre o tema, utilizo como razões de decidir as palavras do ilustre Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nobrega, em voto proferido no acórdão nº 2201-008.300, julgado em 02/02/2021:

Ora, tendo em vista que essas questões não foram alegadas em sede de impugnação e não foram objeto de debate e análise por parte da autoridade judicante de 1ª instância,

não poderiam ter sido suscitadas em sede de Recurso Voluntário, já que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas. Eis aí o efeito devolutivo típico dos recursos, que, a propósito, deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão ad quem, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo a quo.

A interposição do recurso transfere ao órgão ad quem o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões: extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). A propósito, note-se que os ensinamentos de Daniel Amorim Assumpção Neves<sup>1</sup> são de todo relevantes e devem ser aqui reproduzidos com a finalidade precípua de aclarar eventuais dúvidas ou incompreensões que poderiam surgir a respeito das dimensões horizontal e vertical próprias do efeito devolutivo do recursos. Dispõe o referido autor que

“(…) é correta a conclusão de que todo recurso gera efeito devolutivo, variando-se somente sua extensão e profundidade. A dimensão horizontal da devolução é entendida pela melhor doutrina como a extensão da devolução, estabelecida pela matéria em relação à qual uma nova decisão é pedida, ou seja, pela extensão o recorrente determina o que pretende devolver ao tribunal, com a fixação derivando da concreta impugnação à matéria que é devolvida. Na dimensão vertical, entendida como sendo a profundidade da devolução, estabelece-se a devolução automática ao tribunal, dentro dos limites fixados pela extensão, de todas as alegações, fundamentos e questões referentes à matéria devolvida. Trata-se do material com o qual o órgão competente para o julgamento do recurso irá trabalhar para decidi-lo.

[...]

Uma vez fixada a extensão do efeito devolutivo, a profundidade será uma consequência natural e inexorável de tal efeito, de forma que independe de qualquer manifestação nesse sentido pelo recorrente. O art. 1.013, § 1º, do Novo CPC especifica que a profundidade da devolução quanto a todas as questões suscitadas e discutidas, ainda que não tenham sido solucionadas, está limitada ao capítulo impugnado, ou seja, à extensão da devolução. Trata-se de antiga lição de que a profundidade do efeito devolutivo está condicionada à sua extensão.”

É nesse mesmo sentido que os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha<sup>2</sup> também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) a quo. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão ad quem para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão ad quem para julgar. Para decidir, o juízo a quo deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo a quo extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão a quo não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, idem. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”

Pelo que se pode notar, a profundidade do efeito devolutivo abrange as seguintes questões: (i) questões examináveis de ofício, (ii) questões que, não sendo examináveis de ofício, deixaram de ser apreciadas, a despeito de haverem sido suscitadas abrangendo as questões acessórias (ex. juros), incidentais (ex. litigância de má-fé), questões de mérito e outros fundamentos do pedido e da defesa. De fato, o tribunal poderá apreciar todas as questões que se relacionarem àquilo que foi impugnado - e somente àquilo. A rigor, o recorrente estabelece a extensão do recurso, mas não pode estabelecer a sua profundidade.

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se que, na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as questões processuais e meritórias decididas em primeiro grau. A matéria devolvida à instância recursal é apenas aquela expressamente contraditada na peça impugnatória. É por isso que se diz que a impugnação fixa os limites da controvérsia. É na impugnação que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, bem como os pontos e as razões pelas quais não concorda com a autuação, conforme prescreve o artigo 16, inciso III do Decreto n. 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).”

Pela leitura do artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, tem-se que não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação oferecida à instância a quo. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las, porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n. 13851.001341/2006-27. Acórdão n. 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011).”

As decisões mais recentes também acabam corroborando essa linha de raciocínio, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso voluntário deve ater-se a matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa.

(Processo n. 13558.000939/2008-85. Acórdão n. 2002-000.469. Conselheiro(a) Relator(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Publicado em 11.12.2018).”

Sendo assim, não merecem conhecimento as razões recursais apresentadas neste tópico, por inovar a matéria de defesa levada à apreciação da DRJ.

### **Andreatta Gerenciamento de Resíduos Ltda. e Andreatta Natural Recicle Ltda.:**

Neste ponto, a RECORRENTE reitera os termos da impugnação para afirmar que os serviços de coleta, transporte e destinação de resíduos orgânicos e industriais eram realizados periodicamente pelas referidas empresas sem, contudo, que fosse disponibilizada mão-de-obra à contratante (RECORRENTE).

Sobre o tema, entendo que não merece modificação o acórdão recorrido.

Conforme bem expôs o relatório de diligência, os seguintes trechos dos contratos firmados com as prestadoras apontam, sim, a evidente gestão do contratante sobre a mão de obra (fls. 763/779):

Andreatta Gerenciamento de Resíduos Ltda.

[...]

#### **D. DA COORDENAÇÃO DOS SERVIÇOS**

I - coordenar, fiscalizar e supervisionar diretamente todos os serviços que forem objeto do presente contrato, de forma a garantir o cumprimento das atividades prestadas, inclusive mantendo o quadro necessário de funcionários para a plena execução dos serviços contratados, conforme proposta;

II - indicar um preposto para desenvolvimento dos trabalhos acima descritos;

III - no caso de substituição do preposto, a CONTRATADA informará imediatamente e por escrito às CONTRATANTES;

[...]

#### E. DO PESSOAL ENVOLVIDO NA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS

[...]

V - afastar incontinente ou substituir no prazo de 24 (vinte e quatro) horas mediante solicitação das CONTRATANTES, qualquer um de seus empregados, prepostos e sub-contratados, que por qualquer motivo hajam provocado situação inconveniente às CONTRATANTES

[...]

#### CLÁUSULA 6ª - DAS OBRIGAÇÕES DAS CONTRATANTES

[...]

III - realizar treinamento, informando aos empregados da CONTRATADA os processos que envolvam a sua atividade

[...]

#### CLÁUSULA 8ª

8: Fica ajustado, que as CONTRATANTES poderão a qualquer momento acompanhar fiscalizar a execução dos trabalhos contratados

[...]

Andreatta Natural Recicle Ltda.

"8.7 . Providenciar, às suas expensas e responsabilidade, acompanhamento da prestação do serviço por um ou dois "SUPERVISORES TÉCNICOS", representantes da CONTRATADA que diariamente fiscalizarão e acompanharão a prestação de serviços de seus funcionários, coordenando e orientando-os, dirigindo-os técnica e administrativamente, e que será o interlocutor da CONTRATADA junto à CONTRATANTE e será aquele no qual TODOS os funcionários da CONTRATADA se reportarão e de quem receberão ordens e orientações para as atividades, ficando ainda obrigado a participar das reuniões ordinárias da CIPA TR das unidades referidas junto às contratantes "

(...)

8.14. A CONTRATADA obriga-se a afastar incontinente ou substituir no prazo de 24 (vinte e quatro) horas mediante solicitação das CONTRATANTES, qualquer um de seus empregados ou terceiros que, por qualquer motivo, haja provocado situação inconveniente às CONTRATANTES

Portanto, os próprios fundamentos do lançamento afastam a pretensão da RECORRENTE neste ponto. Ademais, a retenção realizada pela RECORRENTE sobre certos montantes pagos às contratantes corrobora com o fato de ser devida a retenção.

A contribuinte alega também que as partes optaram por segregar o valor correspondente à mão-de-obra do relativo aos serviços de coleta, conforme disposto nos contratos de fls. 763/779. Por tal razão, não efetuava a retenção sobre a totalidade do valor pago.

Sobre esse ponto, a autoridade lançadora expôs o seguinte no relatório fiscal (fl. 63):

Em todo período foram identificadas na contabilidade notas sempre nos valores de R\$ 1.342,36 e R\$ 5.125,64. Sobre as de menor valor ocorreria sempre a retenção, contudo sobre as outras ela inoocorreria.

Contudo, não houve a alegada discriminação dos materiais e equipamentos utilizados, como afirma a RECORRENTE. Não encontra-se identificado no contrato o trecho que trata desta questão.

De forma diversa do que pretende a contribuinte, e como bem apontou a autoridade fiscal em relatório de diligência, os contratantes segregaram as atividades entre “transporte de resíduos” e “mão de obra sobre serviços” (fl. 1466):

28. Os contratantes e contratado estipularam a segregação entre atividades de transporte e mão de obra tanto em contrato quanto nas notas fiscais (que em seu corpo sempre trazem como descrição dos serviços "serviço de coleta e transporte de resíduos" e " mão de obra sobre serviços prestados").

Portanto, não há material/equipamento a ser retirado da base de cálculo, devendo a retenção incidir sobre a totalidade das notas.

### **Ecolab Química Ltda.**

Quanto à prestadora de serviço Ecolab Química Ltda., a RECORRENTE reiterou os termos da impugnação ao afirmar que esta empresa realizava visitas periódicas aos estabelecimentos da impugnante, visando ao controle de pragas, sem, contudo, transferir-lhe funcionários.

Ocorre que a RECORRENTE não apresenta meios probatórios para embasar suas alegações e não acosta aos autos sequer os respectivos contratos de serviço, mas, para fins probatórios, acosta ao recurso o contrato de serviços que possui atualmente com a HigiControl (fls. 1965/1972), outra prestadora de serviços, que se refere aos mesmos serviços prestados pela Ecolab.

No caso, não há como utilizar o contrato de uma outra prestadora de serviço para julgar a situação envolvendo a Ecolab.

Sem razão a RECORRENTE.



**Estaca Engenharia Ltda.**

Quanto à prestadora de serviços Estaca, uma parte do lançamento foi cancelada (valor dos materiais previstos em contratos e nota), sendo mantido o valor relativo ao uso de equipamentos, pois não previsto nos dois contratos de fls. 1057/1082.

Neste caso, houve a emissão de duas notas para cada contrato (uma de materiais e outra de serviços – fls. 1092/1095). Em diligência fiscal, foi retificado o lançamento para afastar a incidência sobre o valor da nota de materiais (fls. 1093 e 1095). Contudo, ao invés de aplicar a alíquota de 11 % sobre o montante total da nota fiscal de serviços, observou-se que a contribuinte efetuou a retenção somente sobre 50% da nota de serviços, sob a pecha de equipamentos aplicados.

A DRJ rejeitou tal argumento sob a afirmação de que “o contrato de serviço não prevê a utilização de equipamentos, logo não poderia o contribuinte fazer tal separação e conseqüentemente reduzir a base de cálculo da aplicação da retenção” (fls. 1914/1915).

A RECORRENTE, no entanto, afirma que os dois contratos previam a utilização dos equipamentos, portanto, seria correta a redução da base de cálculo da retenção, conforme trecho abaixo colacionado:

**Doc. 344**

*“6.10. A CONTRATADA atenderá a legislação referente a segurança e medicina do trabalho (...). Fornecerá e exigirá o uso de equipamentos de proteção coletivos ou individuais de acordo com a legislação vigente”.*

**Doc. 345**

*“3.5. No valor dos serviços estão incluídos os custos de ferramentas, material de aplicação, equipamentos, EPI's (...).”*

Entendo que assiste razão à RECORRENTE em seu pleito, pois de fato comprova o trecho dos contratos que prevê a utilização de equipamentos na prestação do serviço. Portanto, correta a redução da base de cálculo em 50% das notas fiscais de serviços, nos termos do art. 159, I, da IN nº 100 de 18/12/2003:

Art. 159. Quando o fornecimento de material ou a utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto o manual, estiver previsto em contrato, mas sem discriminação dos valores de material ou equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, a:

I - cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

Neste sentido, já tendo a RECORRENTE promovido a retenção sobre 50% do valor das notas de fls. 1092 e 1094, entendo que estas devem ser excluídas da base de cálculo do presente lançamento.

**Kajiwara Engenharia Ltda.:**

Quanto à Kajiwara, uma parte do lançamento foi cancelada (valor dos materiais previstos em contratos e notas). Neste ponto o litígio limita-se à manutenção do valor da “taxa de administração de projetos” na base de cálculo do lançamento.

A celeuma cinge-se ao contrato de fls. 955/958, o qual discrimina os seguintes valores:

- Materiais – R\$ 49.925,58 (quarenta e nove mil, novecentos e vinte e cinco reais, e cinquenta e oito centavos);
- Mão de Obra – R\$ 28.862,00 (Vinte e oito mil, oitocentos e sessenta e dois reais)
- Administração de projetos – Prédio da Ojicina – 7.801,38 (Sete mil, oitocentos e um reais, e trinta e oito centavos) "

A autoridade fiscal, em diligência, excluiu da base de cálculo o valor dos materiais, porém manteve o valor de “administração de projetos” (excluído em parte pela RECORRENTE) ao argumento de que “*não cabe a exclusão da base de cálculo, haja vista texto contido no artigo 162 Instrução Normativa 100*” (fl. 1469).

A RECORRENTE, por sua vez, afirma que não incide a contribuição sobre a taxa de administração de projetos, a qual não tem caráter de cessão de mão de obra, não ocorrendo a hipótese de incidência do tributo.

Entendo que não merece reparo o lançamento neste ponto.

O art. 162 da IN nº 100 de 18/12/2003 é bastante claro ao dispor que valores relativos a taxa de administração ou agenciamento não poderá ser objeto de dedução da base de cálculo da retenção, mesmo que emitidos em notas separadas:

Art. 162. O valor relativo à taxa de administração ou de agenciamento, ainda que figure discriminado na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não poderá ser objeto de dedução da base de cálculo da retenção, inclusive no caso de serviços prestados por trabalhadores temporários.

Parágrafo único. Na hipótese da empresa contratada emitir duas notas fiscais, faturas ou recibos, relativos ao mesmo serviço, uma contendo o valor correspondente à taxa de administração ou de agenciamento e a outra o valor da remuneração dos trabalhadores utilizados na prestação do serviço, a retenção incidirá sobre o valor de cada uma dessas notas, faturas ou recibos.

Entendo com acerto a decisão de piso. Isso porque a “taxa de administração” é uma nomenclatura muito vaga e, num contrato de prestação de serviços por empreitada, pode muito bem representar o próprio serviço prestado com cessão de mão de obra. Não há um elemento muito claro capaz de afastar o denominado serviço de “administração de projetos” de outros prestados com cessão de mão de obra.

Portanto, deve ser mantida a decisão recorrida neste ponto.

### **Conduvale Eletrificação Ltda.:**

Sobre esta contratada, a DRJ cancelou a parte relativa ao valor dos materiais e manteve uma parte do lançamento pois, conforme se infere do relatório de diligência (fl. 1476), a prestadora já segregou o valor dos materiais em notas distintas, não havendo o que reduzir na

base da nota fiscal de serviços, como fora realizado pela RECORRENTE (efetuou a retenção sobre 50% da nota), sendo necessária a cobrança da diferença.

Em sua defesa, a RECORRENTE afirma que a nota fiscal de serviço calcula no campo “dados adicionais” a retenção apenas sobre a mão de obra, sendo a outra metade relativa a máquinas e equipamentos. Cita como exemplo, a nota fiscal n. 1858 (fl. 1122), a qual traz a descrição de prestação de serviços, mas no campo “dados adicionais” estão segregados os valores relativos à mão de obra e utilização de equipamentos, sendo que a recorrente aplicou a retenção apenas sobre os valores referentes à mão de obra.

Entendo que não merece reparo a decisão recorrida.

Como exposto, desde que atendidas certas condições, do valor bruto da nota fiscal de serviços podem ser deduzidos os materiais aplicados. Tendo em vista que o valor dos materiais estava previsto em contrato e a prestadora os segregou em notas distintas, o mesmo já foi afastado da base de cálculo da retenção. Assim, não há o que reduzir na base da nota fiscal de serviços, como fora realizado pela RECORRENTE.

Não há previsão contratual para o fornecimento de equipamentos, sendo certo que aqueles materiais fornecidos (conforme previsão contratual) já foram afastados da base de cálculo. Desta forma, a manipulação de equipamentos faz parte do serviço de mão de obra contratado.

Portanto, deve ser mantida a decisão recorrida neste ponto.

### **Metas Engenharia Ltda.:**

Afirma a RECORRENTE que há dispensa da retenção quando a contratação envolva serviço profissionais regulamentados (engenharia), prestados pessoalmente pelos próprios sócios da empresa, sem o concurso de empregados ou outros contribuintes individuais, nos termos do art. 148, III, da IN MPS/SRP nº 03/2005.

Referido dispositivo citado pela contribuinte (que possui redação similar ao art. 157 da IN 100/2003) dispõe que haverá dispensa da retenção “*se a contratação envolver somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, (...) desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou outros contribuintes individuais*”, estando especificado no seu § 3º o serviço de engenharia.

A referida norma traz como requisito, no §2º do mesmo artigo, a apresentação de declaração prestada pela contratada, assinada por seu representante legal, nos seguintes termos:

Art. 148. (...)

§ 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, 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.

Assim, a RECORRENTE acostou aos autos a declaração de fl. 1193 prestada pelo sócio da Metas Engenharia. Contudo, entendo que o citado documento não é hábil a atender o pleito da RECORRENTE.

O dispositivo acima transcrito é bastante claro ao exigir que a nota fiscal consigne que o serviço foi prestado pelo sócio (sem o concurso de empregados ou outros contribuintes individuais) ou que haja declaração assinada por representante legal da contratada de que o serviço foi prestado por sócio da empresa, sem o concurso de empregados ou contribuintes individuais.

As notas fiscais de fls. 1170/1192 não consignam esse fato. Uma declaração da contratante poderia suprir tal ausência, porém o documento apresentado pela RECORRENTE (fl. 1193) não faz menção a qualquer serviço contratado ou nota fiscal, não podendo servir como um “salvo conduto” para qualquer serviço contratado no passado.

Note que o documento foi elaborado em 09/12/2009, ao passo que as notas fiscais acostadas aos autos referem-se a serviços executados entre 2004 a 2005. Portanto, não há como fazer uma correlação entre a declaração e as notas fiscais.

Portanto, sem razão a RECORRENTE.

#### **Transmarle – Marcelo Ribeiro da Silva e Cia Ltda. e Fraypinus Serviços Ltda.:**

Quanto às prestadoras de serviço Transmarle e Fraypinus, o acórdão recorrido manteve a autuação, alegando ser necessária para se proceder a redução da base de cálculo da retenção, além dessa previsão contratual, a especificação dos equipamentos utilizados, eis que a norma não admite essa redução quando se utilizam equipamentos manuais.

Neste sentido, a RECORRENTE afirma que houve mudança na razão da autuação (que, inicialmente foi a falta de previsão contratual sobre o fornecimento de materiais e equipamentos pela contratada), incorrendo em evidente inovação do lançamento, a qual é vedada pelo art. 146, e 149, parágrafo único, do CTN. Com isso, entendeu pela nulidade da decisão.

De início, entendo que não merece prosperar o inconformismo da RECORRENTE a respeito de suposta alteração da motivação do lançamento. A despeito de seu longo arrazoado, entendo que não houve no presente caso uma mudança de critério ou alteração nos fundamentos do lançamento.

No presente caso, o lançamento foi motivado pela inexistência da possibilidade de redução da base de cálculo da retenção da nota fiscal, eis que não foi apresentado qualquer contrato de prestação de serviço. Ou seja, como a fiscalização poderia avançar se não tinha acesso aos documentos necessários para tanto? Desta forma, entendeu por não realizar qualquer dedução da base de cálculo pois não foi disponibilizado qualquer contrato entre as partes.

Quando da impugnação, a contribuinte apresentou os contratos de fls. 1195/1210 e fls. 1351/1364. Com isso, em diligência fiscal, a autoridade lançadora (agora munida dos contratos) motivou o lançamento no fato dos contratos não especificarem o tipo de equipamento a ser utilizado, sendo certo que “*não é a utilização de quaisquer equipamentos que permitem a*

*redução da base de cálculo da retenção, os equipamentos manuais não tem tal condão*” (fl. 1480).

Desta forma, entendeu a autoridade fiscal não haver possibilidade de mitigação da base de cálculo, ante a ausência de especificação do tipo de equipamento e, também, *“considerando que a utilização de equipamento (não manual) não é inerente ao objeto do contrato”*.

Ora, caso não pudesse ser feita qualquer alteração de “critério”, como pretende a RECORRENTE, bastaria os contribuintes – nas mais diversas fiscalizações – deixar de apresentar documentos à autoridade fiscal e, após o lançamento, trazer os mesmos documentos faltantes para, assim, derrubar qualquer lançamento. Essa não me parece ser a melhor interpretação do que vem a ser a mudança de motivação para o lançamento.

Para não cercear a defesa da contribuinte, foi reaberto o prazo para esta apresentar defesa, sendo promovida sua intimação para se manifestar sobre o relatório de diligência elaborado pela autoridade fiscal (fl. 1506). Sendo assim, nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Portanto, entendo improcedente a alegação de mudança na motivação do lançamento, pois os contratos não foram apresentados antes da impugnação, o que impossibilitou uma motivação com base nos termos neles expostos; além do mais, em diversos trechos do relatório fiscal o auditor cita os dispositivos normativos e deixa claro que materiais de uso manual não são dedutíveis da base de cálculo.

Passado esse ponto, analisa-se as demais razões da RECORRENTE.

Em seu recurso, assim como em suas razões apresentadas quando intimada para se manifestar sobre a diligência, a RECORRENTE afirma que a previsão de fornecimento de ferramentas e equipamentos em contrato se adequa perfeitamente à determinação do art. 159, inciso I, da Instrução Normativa INSS/DC n. 100/03, que possui a seguinte redação:

Art. 159. Quando o fornecimento de material ou a utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto o manual, estiver previsto em contrato, mas sem discriminação dos valores de material ou equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, a:

I - cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

No entanto, entendo que não merece reforma a decisão.

O contrato firmado dispõe que:

Todas as ferramentas e equipamentos necessários para a prestação dos serviços serão de inteira responsabilidade da CONTRATADA.

Neste sentido, entendo com razão os fundamentos da decisão recorrida e do relatório de diligência quando asseveram que *“não é a utilização de quaisquer equipamentos que permitem a redução da base de cálculo da retenção”*, pois os equipamentos manuais não tem tal condão, como prevê o próprio dispositivo citado pela RECORRENTE.

Portanto, cabia ao contrato prever os equipamentos utilizados a fim de enquadrá-los na regra da dedução acima. Assim, sem razão a RECORRENTE.

## CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NÃO CONHECER PARTE do Recurso Voluntário, por trazer argumentos novos não levados ao conhecimento da DRJ.

Na parte conhecida, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO, ao Recurso Voluntário, nos termos das razões acima, para:

- i) reconhecer a decadência das competências de 02/2004 a 05/2004 e 10/2004, além daquelas já reconhecidas pela DRJ de origem; e
- ii) em relação aos pagamentos efetuados à Estaca Engenharia Ltda., excluir da base de cálculo do presente lançamento o valor das notas de fls. 1092 e 1094, pois a contribuinte já promoveu a retenção sobre 50% de seus respectivos valores.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim