



<b>Processo nº</b>	37316.003573/2006-45
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2202-010.331 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	14 de setembro de 2023
<b>Recorrente</b>	COSAN S.A.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/09/2002 a 31/07/2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. DUPLO GRAU DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO PARCIAL. MATÉRIA NÃO CONSTANTE NA IMPUGNAÇÃO QUE INSTAUROU O LITÍGIO. INOVAÇÕES. PRECLUSÃO.

Em procedimento de exigência fiscal o contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que delineia especificamente a matéria a ser tornada controvertida, considerando-se preclusa a específica controvérsia que não tenha sido diretamente indicada ao debate naquela oportunidade.

Inadmissível a apreciação em grau de recurso voluntário de ponto novo não apresentado para enfrentamento por ocasião da impugnação.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/09/2002 a 31/07/2003

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO.

Deve, a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, reter onze por cento (11%) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e efetuar o seu recolhimento, em nome da empresa cedente de mão-de-obra, no prazo estabelecido legalmente, a teor do art. 31 da Lei 8.212/91

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO DE 11%. REGIME ANTERIOR A LEI COMPLEMENTAR 128/2008. PRESTADORAS DE SERVIÇO OPTANTES PELO SIMPLES. IMPOSSIBILIDADE. INCOMPATIBILIDADE COM O REGIME. CRITÉRIO DA ESPECIALIDADE. ART. 62-A DO REGIMENTO INTERNO. CARF. ART. 543-C DO CPC/73. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - STJ.

Em regra, não cabe retenção da contribuição para a Seguridade Social pelo tomador do serviço, quando a empresa prestadora é optante pelo SIMPLES.

Em regra, as empresas optantes do SIMPLES não estão sujeitas à retenção de 11% imposta pelo art. 31 da Lei 8.212 sobre os valores pagos pelos seus

tomadores de serviços de cessão de mão de obra, de modo que não procede o lançamento efetivado em desfavor da tomadora que deixa de realizar a retenção, prevalecendo o princípio da especialidade, mormente no período anterior a Lei Complementar 128, de 2008, que prevê, a partir de 1º de janeiro de 2009, exceções para as hipóteses listadas nos incisos I e VI do § 5º-C do art. 18 da LC 123/2006 para o caso de empresas do SIMPLES Nacional tributadas na forma do ANEXO IV.

**CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO DE 11%. PRESTADORA DE SERVIÇO COOPERATIVA DE TRABALHO. IMPOSSIBILIDADE. REGIME DADO PELA LEI 9.876.**

A partir da Lei 9.876, de 1999, que altera a forma de contribuição das cooperativas, passa a empresa contratante delas a recolher 15% sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo emitida pela cooperativa, relativamente aos serviços prestados por cooperados (permitindo-se também a dedução de valores correspondentes a material e/ou equipamentos). Referida disciplina afasta o regime do art. 31 da Lei 8.212 para o caso das contratações de cooperativas.

O Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do art. 22, inciso IV, da Lei 8.212, com a redação dada pela Lei 9.876, que previa a contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho, entretanto não há efeito repristinatório. Inexiste motivação para compor a contratação de cooperativa a base de cálculo de lançamento de retenção com fulcro no art. 31 da Lei 8.212.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF N.º 4.**

É cabível, por expressa disposição legal, a partir de 01/04/1995, a exigência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Inexiste ilegalidade na aplicação da taxa SELIC devidamente demonstrada no auto de infração, porquanto o Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento e autoriza a utilização de percentual diverso de 1%, desde que previsto em lei.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.**

Súmula CARF nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inexistência de provas dos fatos geradores do lançamento, ilegitimidade passiva do Recorrente e precariedade na motivação do lançamento; e, na parte conhecida, em dar-lhe provimento parcial para excluir do lançamento a

retenção de 11% em relação as empresas prestadoras optantes do Simples e em relação a cooperativa de trabalho.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Christiano Rocha Pinheiro, Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (Suplente convocado) e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

## Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 3.683/3.726), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 3.666/3.677), proferida em sessão de 19/12/2012, consubstanciada no Acórdão n.º 14-39.640, da 9.<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ/RPO), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o pedido deduzido na impugnação (e-fls. 889/937), cujo acórdão restou assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/09/2002 a 31/07/2003

**NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO.**

Deve, a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher o montante retido em nome da empresa cedente de mão-de-obra, no prazo estabelecido legalmente.

**BASE DE CÁLCULO DA RETENÇÃO. DEDUÇÕES.**

Para a apuração da base de cálculo sobre a qual incidirá a retenção, é permitida a dedução das parcelas referentes à utilização de equipamentos pertencentes à contratada indispensáveis à execução do serviço, desde que contratualmente estabelecido e que o valor do aluguel também esteja previsto em contrato.

**EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES. SUJEIÇÃO À RETENÇÃO DE 11%.**

As empresas optantes pelo Simples sujeitam-se à retenção de 11% nos moldes previstos na legislação que rege a matéria, excetuando dessa obrigação somente o período compreendido entre janeiro/2000 a agosto/2002, quando se encontrava vigente a Instrução Normativa INSS/DC nº 08, de 21/01/2000.

**INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. ARGUIÇÃO.**

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre constitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo.

**APROVEITAMENTO DE VALORES RECOLHIDOS MEDIANTE GPS. RETIFICAÇÃO DO DÉBITO.**

Devem ser deduzidos do montante lançado os valores comprovadamente recolhidos pelo contribuinte e não aproveitados no momento da constituição do crédito tributário.

Impugnação Procedente em Parte  
Crédito Tributário Mantido em Parte**Do lançamento fiscal**

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com notificação fiscal de lançamento de débito – NFLD (DEBCAD 35.641.625-9) juntamente com as peças integrativas e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 865/886), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de notificação fiscal lavrada pela fiscalização em relação ao contribuinte acima identificado, no montante de R\$ 3.133.456,13, incluindo a retenção de 11% prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/97, incidente sobre as notas fiscais de prestação de serviços, contratados mediante cessão de mão de obra ou empreitada.

De acordo com os fatos relatados pela fiscalização a notificada, apesar de contratar serviços nos moldes mencionados no artigo 31 acima mencionado, deixou de efetuar a retenção devida sobre as notas fiscais respectivas, ou calculou o valor da retenção a menor, em desconformidade com a legislação vigente.

Informa que no período compreendido entre setembro e dezembro de 2002 a notificada deixou de efetuar a retenção de empresas prestadoras de serviços optantes pelo Simples, apesar de existir previsão legal para a sua realização.

A partir de janeiro/2003, passou a efetuar a retenção para quase a totalidade dessas empresas, aplicando, no entanto, redutores na base de cálculo que não se encontravam previstos na legislação.

As empresas que prestaram serviços para a notificada no período, assim como a base de cálculo mensal encontram-se discriminadas nos relatórios integrantes desta NFLD.

**Da Impugnação ao lançamento, diligência e decisão anterior**

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

Por não concordar com os termos da notificação a empresa, por seu procurador constituído, apresentou impugnação ao débito alegando, em síntese, o que segue.

Aduz, inicialmente, que as retenções ora lançadas devem ser exigidas dos fornecedores de matéria prima, por figurarem como real contratante dos serviços prestados. Esclarece que, na qualidade de agroindústria, a impugnante produz uma parte da matéria prima, sendo outra parte fornecida por produtores rurais, pessoas físicas e jurídicas, fornecedores da autuada. E que diversos pagamentos efetuados aos prestadores de serviços o foram por conta e ordem dos fornecedores, inclusive pessoas físicas, dos quais é in exigível a retenção.

Requer, assim, a desconstituição do lançamento para exclusão dos valores que não correspondam a pagamentos efetuados pela autuada, por conta dos serviços que contratou e lhe foram prestados.

Insurge-se contra a legislação que determina a retenção das empresas optantes pelo SIMPLES. Argumenta que as empresas submetidas ao SIMPLES efetuam o recolhimento de todos os tributos abrangidos pelo referido sistema de forma consolidada em um único recolhimento mensal, não se sujeitando à sistemática legal própria de cada um daqueles tributos. Entende, assim, pela ilegalidade da disposição contida no artigo 56 da Ordem de Serviço nº 209/99.

Além disso, menciona ser da Secretaria da Receita Federal a competência para fiscalização das obrigações relativas a esse regime tributário, entendendo pela ilegalidade da norma sob mais este aspecto.

Aduz a ilegalidade e inconstitucionalidade da retenção determinada pela Lei nº 9.711/98, por contrariar as disposições constantes no artigo 128 do Código Tributário Nacional e 150, §7º da Constituição Federal. Nesse sentido, argumenta que a figura da substituição tributária para frente só pode ser atribuída a quem esteja diretamente vinculado ao fato gerador futuro, e que no caso em tela inexistiria vínculo entre o tomador dos serviços e o fato gerador da obrigação tributária.

Aduz, ainda, que sendo o fato gerador presumido o pagamento da folha de salários, a base de cálculo para a antecipação não poderia ser outra, sob pena de tratar-se de novo tributo.

Além disso, menciona que a Lei nº 9.711/98 não assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga, nos moldes determinados pela norma constitucional.

Menciona que as contribuições que a retenção pretende antecipar, no presente caso, já se encontram recolhidas pelas empresas prestadoras de serviço e, portanto, extintas pelo pagamento, razão pela qual entende descabida a exigência da retenção.

Insurge-se, ainda, contra a desconsideração, pela fiscalização, dos percentuais estabelecidos a título de materiais, equipamentos e mão de obra. Que a retenção deve recair exclusivamente sobre a mão de obra remunerada que, no caso dos serviços envolvidos na colheita com a utilização de equipamentos agrícolas constitui a parcela mínima, pois muitas vezes o próprio dono ou sócio é que opera o seu equipamento, não existindo a cessão de mão-de-obra.

Que nos serviços de máquinas sequer deveria existir a retenção por não existir cessão de mão-de-obra. O que se contrata é a máquina.

Que o procedimento adotado pela autuada encontra-se amparado pela disposição contida no artigo 105 da Instrução Normativa INSS/DC nº 71/2002, já que os valores correspondentes aos equipamentos encontram-se percentualmente estabelecidos nos contratos. E nos serviços de lavoura, o equipamento a que alude o contrato é o fornecimento de ônibus para transporte diário e locomoção dos trabalhadores pelas frentes de trabalho.

Em relação aos juros, insurge-se contra a utilização da taxa SELIC, por superar o limite estabelecido pela Lei nº 5.172/66 (§1º do artigo 161) e por possuir a natureza remuneratória.

Menciona que a Constituição Federal, em seu artigo 192, §3º, estabelece um limite de 12% para as taxas de juros reais, devendo esse preceito ser observado com uma direção interpretativa.

Menciona, ainda, a inexistência de lei fixando o percentual da taxa Selic, além da ofensa aos princípios da legalidade e da vedação ao confisco.

Pelos motivos acima expostos, requer seja cancelado o lançamento em tela, como medida de justiça.

Requer, ainda, seja oficiada a Receita Federal para solicitação de informações quanto ao período de inscrição no SIMPLES das empresas envolvidas, assim como a realização de perícia para cálculo das contribuições pagas, a serem deduzidas do montante lançado.

#### DILIGÊNCIA

Considerando os fatos e documentos apresentados pela impugnante, os autos foram encaminhados à autoridade notificante para análise e emissão de despacho conclusivo.

Foi, então, apresentado o despacho de fls. 3.030 a 3.038, no qual a autoridade fiscal se manifesta pela improcedência dos argumentos apresentados pela defesa no tocante à responsabilidade de fornecedores pela retenção, uma vez que os registros contábeis analisados no decorrer da ação fiscal não demonstram a situação descrita pela empresa notificada.

Em seguida, analisa as guias apresentadas pela impugnante em relação a cada uma das prestadoras de serviço, informando ter descartado as guias de pagamento com código 2100 ou 2003, as quais demonstram os recolhimentos referentes ao movimento

normal da empresa prestadora. Informa que a fiscalização não versou sobre as empresas prestadoras, mas sim sobre a tomadora dos serviços. Elabora planilha demonstrativa das guias com código 2631 (retenção) apresentadas.

Em relação aos contratos apresentados, firmados com as seguintes empresas prestadoras: Empresa Agrícola São Carlos Sítio Santo Antônio, GR Transportes e Serviços Ltda. ME, Clovis Stringase EPP, Cremonese Serv. Agric. SC Ltda ME. entende não ser aplicável os percentuais de mão de obra apresentados por não encontrar amparo nas instruções vigentes.

Da mesma forma, entende não influenciar nos valores ora lançados os documentos apresentados pela impugnante comprobatórios da opção pelo SIMPLES de diversas empresas prestadoras de serviço, já que a partir de setembro de 2002 estas empresas passaram a sofrer a retenção prevista na Lei nº 9.711/98, como já esclarecido no relatório fiscal.

Apresenta, em seguida, quadros demonstrativos das retificações que entende cabíveis (fls. 3.036/3.038) diante dos documentos apresentados pela impugnante.

(...)

#### DECISÃO

Consta às fls. 3.054 a 3.454, Discriminativo Analítico do Débito Retificado – DADR, emitido em decorrência da Decisão Notificação nº 21.424.4/0286/2006, a qual reconheceu a procedência parcial dos valores lançados, determinando a retificação do crédito lançado na forma discriminada pela autoridade notificante no FORCED anexado às fls. 3.047/3.052.

Com a apresentação de recurso tempestivo, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais onde, por decisão da 1<sup>a</sup> Turma ordinária da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento, foi anulada a decisão de primeira instância em decorrência do cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, por não ter sido cientificado das diligências realizadas no curso do processo administrativo fiscal.

Assim, com a finalidade de sanar o vício que ensejou a nulidade da decisão, foi cientificada a empresa do acórdão, bem como das diligências realizadas no curso da ação fiscal, concedendo prazo de 30 dias para manifestação.

O contribuinte apresentou, nessa oportunidade, nova manifestação reiterando os motivos já expostos em sua impugnação, requerendo, ainda, que as intimações sejam realizadas em nome dos advogados da empresa.

Retornaram, então, os autos a Delegacia de Julgamento para nova decisão.

#### Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa foi acolhida em parte pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita.

Acatou-se deduzir do montante lançado os valores comprovadamente recolhidos pelo contribuinte e não aproveitados no momento da constituição do crédito tributário (código de recolhimento 2631). Igualmente, foi decotado do lançamento os valores que compuseram a base de cálculo relacionada com a empresa Transportadora Marca de Ibate Ltda., nas competências 06 e 07/2003, pois se entendeu que a encontrava-se em vigência medida liminar impedindo a tomadora de efetuar a retenção. Isto porque, no caso da citada empresa, ela constava com impetração de Mandado de Segurança (processo nº 2003.61.150009485) na qual havia uma liminar concedida desobrigando-a de se sujeitar ao instituto da retenção de 11%, de modo que a recorrente/autuada não podia realizar a retenção, o que foi acolhido pela DRJ.

#### Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação no debate de mérito, no que foi vencido, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento. Adicionalmente, o recorrente apresenta preliminares não suscitadas em impugnação.

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

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

## Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

### Admissibilidade

O Recurso Voluntário não atende a todos os pressupostos de admissibilidade.

Observo os pressupostos extrínsecos, pois há regularidade formal, estando adequada a representação processual, contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte, e o recurso é tempestivo (notificação em 12/06/2013, e-fl. 3.682, protocolo recursal em 10/07/2013, e-fl. 3.683, e despacho de encaminhamento, e-fl. 3.737), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

No entanto, o recurso não atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos. O recurso é cabível (previsto no Decreto 70.235), há interesse recursal (existe sucumbência após decisão da DRJ, o recorrente foi vencido em sua tese de defesa), o recorrente detém legitimidade para recorrer (considerando que está indicado como sujeito passivo do crédito tributário), mas, em contra fluxo, existe, ao menos parcialmente, fato impeditivo e/ou mesmo extintivo do poder de recorrer relativo à preclusão consumativa que se operou quanto ao debate não apresentado na impugnação, não controvertido tempestivamente nos autos e constante como inovação no recurso voluntário. Veja-se na impugnação o contribuinte controverte apenas em relação ao mérito havendo implicitamente entendimento pela regularidade procedural do lançamento, inexistindo preliminares ao mérito na impugnação. Entretanto, no recurso voluntário, o recorrente traz inovação com preliminares ao debate, quais sejam, o debate capitulado sob o título (I) “*Das Nulidades*”, que trata de uma suposta inexistência de provas dos fatos geradores do lançamento relativos a serviços contratados e se contratados se o foram por cessão de mão-de-obra e se o foram se eram de conteúdo obrigado a reter; (II) “*Illegitimidade Passiva da Recorrente*”, que cuida da tese de que não era responsável por retenção porque não contratou dizendo-se agroindústria que antecipa valores para empresas e estas é que contratam, executam o serviço por si e a aquisição é da matéria prima; e (III) “*Precariedade na Motivação do Ato de Lançamento*”, que versa sobre uma suposta omissão na análise da caracterização das modalidades contratuais e do enquadramento dos serviços que não estariam presentes para se falar em retenção.

Na impugnação esses pontos não foram apresentados, de modo que ocorreu a preclusão. Ora, os arts. 14, 16 e 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, dispõem que:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.  
(...)

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 n.º 8.748, de 1993)

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).

Desta forma, nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto n.º 70.235/72, acima transcritos, a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a impugnação contendo as matérias a serem debatidas que delimitam expressamente os limites da lide, sendo elas submetidas à primeira instância para apreciação e decisão, tornando possível a veiculação de recurso voluntário em caso de inconformismo com o conteúdo julgado, não se admitindo conhecer de inovação em sede de recurso.

A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) circunscreve-se ao julgamento de “*recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial*”, de forma que não se aprecia o que não foi julgado por não ter sido impugnado. O recurso voluntário é tipicamente de revisão em relação ao conteúdo decidido.

Se não ocorreu a impugnação do assunto ocorreu a preclusão consumativa, tornando inviável aventar debate exclusivamente em sede de recurso voluntário como uma inovação.

Nesse sentido, o Egrégio CARF tem decidido por não conhecer de pontos que não tenham sido objeto de litígio no julgamento de primeira instância, a teor dos Acórdãos ns.º 9303-004.566 (3.<sup>a</sup> Turma/CSRF), 2201-005.340, 2202-005.612 e 2202-009.597 (2.<sup>a</sup> Seção/2.<sup>a</sup> Câmara/2.<sup>a</sup> Turma Ordinária, de minha relatoria), bem como em precedentes de minha relatoria quando integrando Turma Extraordinária da 1.<sup>a</sup> Seção, Acórdão n.º 1002-000.102.

Deste modo, não conheço da inovação recursal trazida no recurso voluntário, deixando de apreciar pontos novos ao enfrentamento, sem caráter revisor, inclusive, para evitar supressão de instância.

De toda sorte, observo que os assuntos se confundem, em realidade, com o mérito, pois no mérito se pretende o debate acerca do cancelamento do lançamento, pois não haveria a obrigação de reter, seja porque parte das contratações eram empresas do SIMPLES, ou simplesmente porque não entende pela contratação em cessão de mão-de-obra.

De mais a mais, não se pronunciaria nulidade quando há a identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação. Isto porque, não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária que entende aplicável. Estando o auto de infração amparo em anexos e em relatório fiscal fundamentados não ocorre nulidade, especialmente quando não demonstrado incidência em quaisquer das hipóteses de nulidades dispostas na legislação do processo administrativo fiscal. Cabe a irresignação contra as provas ao debate de mérito e a suposta ilegitimidade ao enfrentamento do mérito relativo à cessão de mão-de-obra ou empreitada. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei quando entender caracterizado o fato gerador.

Ademais, do ponto de vista da formalidade do procedimento, a autuação contém todos os relatórios previstos nos normativos regulamentares, foi lavrado por autoridade

competente e não houve qualquer cerceamento ou preterição do direito de defesa, aliás, não observo enquadramento no art. 59 do Decreto 70.235 que prevê as hipóteses de nulidade, pelo que inexiste nulidade efetiva, sendo caso de apreciar o mérito.

Para as tais preliminares aventadas, analisar-se-á o mérito.

Sendo assim, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer em capítulos apartados os capítulos “*Das Nulidades*”, “*Ilegitimidade Passiva da Recorrente*” e “*Precariedade na Motivação do Ato de Lançamento*”, ou, sinteticamente, os capítulos a título de preliminares. As matérias estarão afetas ao próprio mérito.

## Mérito

### **- Retenção de 11% por cessão de mão-de-obra ou empreitada para empresas em geral**

Quanto ao juízo de mérito propriamente, passo a apreciá-lo a partir deste capítulo e dos subsequentes.

O capítulo em vergasta trata da obrigação de retenção de 11% pela autuada/recorrente (tomadora) para a contratação de empresas em geral.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e se refere a contribuições devidas à Previdência Social, e não recolhidas, correspondentes a retenção presumida de 11% em decorrência da execução de serviços contratados mediante empreitada ou cessão de mão-de-obra, sendo que o período lançado compreendeu as competências 09/2002 a 07/2003.

Foram contratadas empresas em geral (analisado neste capítulo), bem como também houve a contratação de empresas optantes pelo SIMPLES e COOPERATIVA (o que será tratado em capítulos vindouros, sendo análises específicas).

Para as empresas em geral, o contribuinte traz capítulos ao debate, a saber: (a) Transporte de Cargas, (b) Transporte de Pessoas, (c) Carregamento de Cana – *sintetizados na tese que são pagamentos efetuados por conta e ordem de produtores rurais fornecedores da recorrente e/ou que não ocorreu cessão de mão-de-obra ou empreitada e tratam dos serviços de máquina e especialmente de transporte, inclusive do transporte de cargas, mas também do transporte de pessoas, além de que o serviço de carregamento de cana (cana de açúcar) não é atividade listada para a retenção de 11%, tudo a não caracterizar o fato gerador ou apontar a ilegitimidade ou a demonstrar uma ausência de provas ou não validar a exação lançada –; e (d) Retificações decorrentes de guias apresentadas.*

Muito bem. Em relação aos temas em destaque para este capítulo, além de manter a discussão sobre as mesmas matérias indicadas na impugnação, inclusive por imposição do princípio da devolutividade e da preclusão, atentando-se ao contencioso administrativo instaurado, sob pena de não conhecimento de matéria inovadora, o recorrente desenvolve a mesmíssima linha argumentativa exposta na peça impugnatória, sem haver modificações significativas e sem elementos de contexto probatório aptos a modificar o entendimento delineado no julgamento *a quo*, neste prisma, considerando que inexiste novas razões entre o recurso voluntário e a peça inaugural referida, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, de modo que proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro no § 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do

Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

Destina-se, a presente notificação fiscal, ao lançamento da contribuição devida pela empresa, referente à retenção de 11% incidente sobre os valores pagos em decorrência da contratação de serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, conforme previsão contida no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98.

Consta dos autos ter a empresa deixado de reter a contribuição mencionada em algumas competências e em outras, realizado a retenção de maneira parcial, aplicando redutores na base de cálculo que não encontram guarida na legislação vigente.

(...)

Primeiramente cumpre esclarecer que o presente lançamento fiscal encontra-se fundamentado no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, o qual estabelece a obrigatoriedade da retenção para as empresas contratantes de serviços nos seguintes termos:

*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.*

#### ***SUJEIÇÃO PASSIVA***

Pretende, a empresa, a exclusão dos valores lançados ao argumento de não ter sido ela a contratante dos serviços prestados, mas sim, as pessoas físicas e jurídicas que lhe fornecem cana-de-açúcar, alegando realizar os pagamentos por conta e ordem das mesmas. Não obstante, não logrou êxito em comprovar o alegado.

Como esclarecido pela autoridade notificante em sede de diligência fiscal, o levantamento foi realizado através da contabilidade apresentada pela COSAN S.A. IND COM. Os lançamentos contábeis apontam os valores devidos por serviços tomados, e a retenção referente à Lei 9.711, de 21/11/98, quando efetuada pela empresa. Esses registros contábeis não demonstram a situação descrita pela empresa notificada, onde parte do serviço tomado seria de responsabilidade de terceiros.

Os documentos apresentados pela impugnante para comprovar o alegado, tais como recibos de pagamento (em sua maioria, sem aposição de assinatura), extratos de débito bancário em favor de terceiros, notas fiscais de prestação de serviços de terceiros, entre outros, não são aptos a comprovar o quanto alegado.

Nesse sentido, cumpre esclarecer que coube à autoridade fiscal a comprovação dos fatos alegados; no caso, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária restou devidamente identificada pela fiscalização nos registros contábeis da empresa sendo também analisados contratos e notas fiscais de prestação de serviços. Como bem colocado pelo auditor fiscal notificante, os registros contábeis não demonstram a situação descrita pela empresa, não se mostrando razoável o entendimento de que valores cujo pagamento constam na contabilidade de uma empresa sejam referentes a despesas de terceiros, ainda que estes mantenham relação comercial com a mesma. Para a comprovação do alegado deveria, a impugnante, demonstrar de maneira inequívoca que os valores incluídos nas notas fiscais apresentadas junto com a impugnação guardam relação com os valores contabilizados como pagamentos aos prestadores de serviços, relação esta que não ficou demonstrada nos autos.

Requer, a empresa, a desconstituição do lançamento para exclusão dos valores que não correspondam a pagamentos efetuados pela autuada, deixando, contudo, de apresentar qualquer elemento extintivos ou modificativos do direito alegado. Por esse motivo, deve ser mantido integralmente o lançamento sob o aspecto ora analisado.

(...)

#### ***BASE DE CÁLCULO – PERCENTUAIS APlicáveis***

Insurge-se, o contribuinte, contra a desconsideração, pela fiscalização, dos percentuais aplicados pelo sujeito passivo para fins de apuração da base de cálculo

sobre a qual incidiria a retenção, afirmando que a retenção deve recair exclusivamente sobre a mão-de-obra apurada.

No momento da ocorrência dos fatos geradores ora lançados encontrava-se em vigência a Instrução Normativa INSS/DC nº 71/2002, dispondo em seus artigos 105 e 106:

*Art. 105. Poderão ser deduzidas da base de cálculo da retenção as parcelas que estiverem discriminadas na nota fiscal, na fatura ou no recibo e que correspondam:*

(...)

*III – à utilização de equipamentos pertencentes à contratada, indispensáveis à execução do serviço, desde que contratualmente estabelecido e cujo valor de aluguel também esteja estimado em contrato.*

*Art. 106. Quando o fornecimento de material ou de equipamento estiver previsto em contrato, mas sem valor estimado, desde que discriminadas as parcelas na nota fiscal, na fatura ou no recibo, o valor relativo ao custo da mão-de-obra deverá ser calculado da seguinte forma, para os serviços:*

*I – em geral, a base de cálculo da retenção não poderá ser inferior a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo;*

*II – de operação de transporte de cargas e passageiros, cujos veículos e cujas respectivas despesas de combustível e de manutenção corram por conta da contratada, a base de cálculo da retenção não poderá ser inferior a 30% (trinta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo;*

*III – de limpeza com utilização de equipamentos próprios ou de terceiros, desde que discriminadas as parcelas na nota fiscal, na fatura ou no recibo, o valor da base de cálculo da retenção não poderá ser inferior ao percentual de 65% (sessenta e cinco por cento), quando se referir à limpeza hospitalar, ou de 80% (oitenta por cento), quando se referir às demais limpezas, aplicados sobre o valor bruto, sem a exclusão das importâncias referentes à material;*

Entende que a hipótese dos autos subsume-se à disposição contida no artigo 105 acima transrito, por conter, nos contratos, os percentuais relativos ao uso de equipamentos e à mão-de-obra empregada.

Denota-se da disposição contida no artigo 105 acima transrito que a dedução, para fins de retenção, da parcela referente à utilização de equipamentos pertencentes à contratada demanda, além da previsão contratual, a estimativa referente ao valor do aluguel respectivo. No presente caso, consta nos contratos firmados uma mera previsão percentual, utilizada pelos contratantes sem qualquer critério objetivo que possa justificar a aplicação de percentuais tão elevados em relação aos aluguéis de equipamentos, em contratação que envolve, basicamente, a prestação de serviços.

Em relação aos serviços contratados que não envolvem a utilização de equipamentos aplicou, a contratante, um redutor de 30% à base de cálculo da retenção. Esclarece a fiscalização que esses serviços, identificados nos documentos fiscais e contábeis da empresa sob a sigla ET1, são relativos ao trabalho braçal de mão-de-obra no campo. Em relação a este redutor, afirma, a empresa, tratar-se de serviço de transporte dos trabalhadores nas frentes de trabalho. No entanto, esse argumento não pode ser acatado, uma vez que a utilização de equipamento, nesse caso, não se mostra indispensável aos serviços prestados. O objeto da contratação, nesses casos, foi a mão-de-obra braçal. Eventual necessidade de transporte desses trabalhadores até a frente de trabalho constitui despesa operacional da empresa, não podendo esta ser deduzida do valor a ser retido sobre a nota fiscal.

Em relação aos serviços com a utilização de máquinas, entende, a impugnante, que sequer deveria existir a retenção devido à inexistência de cessão de mão-de-obra. Contudo, equivocado o entendimento exarado pela mesma, uma vez que os serviços de cunho rural sujeitam-se à retenção inclusive quando prestados mediante empreitada (§3º

do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99).

Dessa forma, considerando que as deduções na base de cálculo da retenção não se mostraram compatíveis com a previsão constante no artigo 106 da Instrução Normativa INSS/DC n.º 71/2002 e ausente a estimativa dos valores relativos aos aluguéis das máquinas nos contratos firmados, constando tão somente previsão percentual incompatível com as determinações legais e normativas, considera-se procedente o lançamento das diferenças apuradas pela fiscalização nas retenções realizadas pela empresa contratante.

#### *RETIFICAÇÕES DECORRENTES DE GUIAS APRESENTADAS*

O contribuinte apresenta às fls. 2.674 e seguintes diversas guias demonstrando o recolhimento de valores ao INSS, com a intenção de ter esses valores deduzidos do montante lançado.

Em análise aos documentos mencionados, manifestou-se a autoridade notificante pelo aproveitamento das guias com código de recolhimento 2631, referente à retenção de 11%, que não haviam sido consideradas no momento da lavratura, apresentando planilha de retificação às fls. 3.037.

Em relação às guias com códigos de recolhimento 2100 e ... (empresas em geral ...) contendo recolhimento próprio das empresas prestadoras de serviço, não podem ser aproveitadas no presente lançamento fiscal, como esclarecido em diligência fiscal pela autoridade notificante, uma vez que a presente ação fiscal não versou sobre o montante devido pelas empresas prestadoras, mas sim pela tomadora dos serviços contratados. Dessa forma, eventual recolhimento efetuado pelas prestadoras de serviço não tem o condão de eximir a autuada da retenção ora lançada.

(...)

De mais a mais, ainda em relação ao capítulo “*inocorrência de cessão de mão de obra nos serviços de máquina e transporte*”, tem-se que afirmar que a prova dos autos bem demonstra e justifica o lançamento. Isso porque, a empreitada pode ser de lavor, quando houver somente fornecimento de mão-de-obra, e mista, quando houver fornecimento de mão-de-obra e material, podendo ocorrer, em ambos os casos, a utilização de equipamentos ou meios mecânicos para sua execução. Ora, dos contratos efetuados entre a tomadora e os diversos prestadores, inclusive as amostras de contratos anexadas, pode-se depreender a existência da contratação de serviços mediante empreitada, com utilização de equipamentos contratualmente previstos, tendo sido por este motivo consideradas as devidas reduções nas bases de cálculos, o que já foi encaminhado pela fiscalização, não existindo reparos no lançamento neste particular.

Ademais, em acurada diligência fiscal a Administração Tributária esclareceu que (e-fl. 3.031):

(...)

(...) a autuada alega que os valores lançados em sua contabilidade não são os valores corretos que a mesma deveria pagar às empresas prestadoras, pelo fato de que esses valores, em parte, referir-se-iam a serviços prestados a outras empresas ou pessoas físicas, e para fundamentar essa declaração, anexaram a este processo de notificação, cópias de recibos das prestadoras referentes a pessoas físicas, empresas e da própria notificada, em sua grande maioria sem assinatura e impressos em papel A4. Anexaram também extratos de movimentação bancária, onde estão ressaltados os lançamentos de transferência da notificada para as prestadoras de serviços.

A empresa notificada não apresentou contratos entre os prestadores de serviços e os fornecedores de cana-de-açúcar, bem como entre estes mesmos fornecedores e a notificada, onde haveria a forma de pagamento pela matéria-prima fornecida.

Nesta ação fiscal, o levantamento foi realizado através da contabilidade apresentada pela COSAN S.A. IND COM. Os lançamentos contábeis apontaram os valores devidos por serviços tomados, e a retenção referente à Lei 9711, de 21/11/98, quando efetuada pela empresa. Esses registros contábeis não demonstraram a situação

descrita pela empresa notificada, onde parte do serviço tomado seria de responsabilidade de terceiros.

Como está previsto no artigo 31 da Lei 8.212/91, a retenção deve ser feita sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços. Na falta dessas faturas, esta fiscalização utilizou a contabilidade da empresa, onde constam os prestadores, os valores pagos e o tipo de serviço realizado.

Dessa forma, (...) não seria aceitável a reivindicação apresentada nesta defesa, no intuito de "ratear" a responsabilidade pela retenção com outros possíveis tomadores.  
(...)

Por último, o relatório fiscal (e-fls. 865/886) é bem detalhado quanto a real incidência do fato gerador e a correta base de cálculo.

Aliás, quanto a base de cálculo, no que se refere aos contratos – *no que se relaciona a um suposto não respeito as cláusulas contratuais que preveem que 70% do valor bruto pago aos prestadores (com utilização de equipamentos) são referentes aos equipamentos e 30% à mão-de-obra, e que para os serviços de mão-de-obra braçal contratados, os contratos com as prestadoras estabelecem que 70% do valor bruto pago referem-se à mão-de-obra e 30% ao equipamento utilizado* –, os itens 4.9 e seguintes (a partir do e-fl. 867) bem demonstram o equívoco da recorrente no cálculo para proceder com as retenções, o que gerou o lançamento de ofício suplementar no particular. Isto porque, a metodologia não tinha amparo normativo.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

#### **- Retenção de 11% pela tomadora autuada/recorrente por cessão de mão-de-obra ou empreitada pela contratação de empresas prestadoras optantes pelo SIMPLES**

O capítulo em vergasta se distingue por tratar das contratadas optantes pelo SIMPLES. A decisão de primeira instância não afastou as prestadoras optantes pelo regime simplificado. Chega a afirmar que no período de janeiro/2000 a agosto/2002 a Instrução Normativa INSS/DC n.º 08, de 21/01/2000, vigente à época, dava permissão para a não retenção, porém o lançamento não comprehende tal período, sendo para o período 09/2002 a 07/2003, pelo que foi mantido o lançamento.

A questão controvertida aqui é quanto as retenções das prestadoras empresas do SIMPLES no período 09/2002 a 07/2003, posto que mantido o lançamento. A recorrente insiste em afirmar que empresa prestadora optante pelo SIMPLES – *para o período autuado* – não pode sofrer a retenção de 11%, de modo que a recorrente não poderia ser autuada por não ter realizado a retenção das prestadoras optantes pelo SIMPLES.

Muito bem. O embate é concernente ao dever, ou não, de substituição tributária do art. 31 da Lei 8.212, da retenção, uma vez que ocorreu a prestação de serviços por empresas do SIMPLES para a recorrente na condição de tomadora, ocasião em que as prestadoras (do SIMPLES) colocaram segurados do RGP (Regime Geral de Previdência Social) à disposição da contratante-recorrente, nas dependências desta ou nos locais por ela indicados, para realizarem serviços contínuos, o que configurou a cessão de mão-de-obra ou empreitada.

Registro que outrora, no período de 10/01/2000 a 31/08/2002, atos normativos do INSS (órgão fiscalizador e arrecadador da época) dispensavam as fontes pagadoras de promover retenções, quando a beneficiária fosse empresa inscrita no SIMPLES (IN DC INSS n.º 8/2000; IN DC INSS n.º 70/2002; e IN DC INSS n.º 80/2002). O fato nem importa tanto porque o período autuado é destoante deste interregno.

O ponto posto na controvérsia é que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) teve a oportunidade de enfrentar o assunto em recurso repetitivo (REsp 1.112.467), Tema Repetitivo

171, e a questão controvertida submetida a julgamento contém por enunciação temática “[q]uestão referente à aplicação às empresas optantes pelo SIMPLES do art. 31 da Lei 8.212/91, segundo o qual a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços”, lado outro, a Tese Firmada enuncia que: “A retenção da contribuição para a seguridade social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo Simples.”

Deste modo, assiste razão a recorrente, logo não lhe é aplicada a substituição tributária do art. 31 da Lei 8.212 na contratação dos serviços de cessão de mão-de-obra das empresas enquadradas naquela ocasião no SIMPLES, já que as empresas do regime especial de tributação, em regra, e neste caso não há hipótese de exceção, não se sujeitam a retenção de 11% por ocasião do recebimento da nota fiscal/fatura.

A seguir transcrevo integralmente a ementa do repetitivo em referência:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO OPTANTES PELO SIMPLES. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA. PRECEDENTE DA 1ª SEÇÃO (REESP 511.001/MG).

1. A Lei 9.317/96 instituiu tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, simplificando o cumprimento de suas obrigações administrativas, tributárias e previdenciárias mediante opção pelo SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições. Por este regime de arrecadação, é efetuado um pagamento único relativo a vários tributos federais, cuja base de cálculo é o faturamento, sobre a qual incide uma alíquota única, ficando a empresa optante dispensada do pagamento das demais contribuições instituídas pela União (art. 3º, § 4º).

2. O sistema de arrecadação destinado aos optantes do SIMPLES não é compatível com o regime de substituição tributária imposto pelo art. 31 da Lei 8.212/91, que constitui “nova sistemática de recolhimento” daquela mesma contribuição destinada à Seguridade Social. A retenção, pelo tomador de serviços, de contribuição sobre o mesmo título e com a mesma finalidade, na forma imposta pelo art. 31 da Lei 8.212/91 e no percentual de 11%, implica supressão do benefício de pagamento unificado destinado às pequenas e microempresas.

3. Aplica-se, na espécie, o princípio da especialidade, visto que há incompatibilidade técnica entre a sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária instituída pela Lei 9.711/98, que elegeu as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, e o regime de unificação de tributos do SIMPLES, adotado pelas pequenas e microempresas (Lei 9.317/96).

4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 1.112.467/DF, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 12/08/2009, DJe 21/08/2009)

Aliás, depois do repetitivo citado, o STJ sumulou o assunto, nestes termos:

A retenção da contribuição para a seguridade social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo Simples.

(Súmula 425/STJ, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/03/2010, DJe 13/05/2010)

Somado a este contexto, a PGFN autorizou no Ato Declaratório n.º 10, de 2011, a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, nestes termos:

nas ações judiciais que discutam a retenção da contribuição para a Seguridade Social pelo tomador do serviço, quando a empresa prestadora e optante pelo SIMPLES,

ressalvadas as retenções realizadas a partir do advento da Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008, nas atividades enumeradas nos incisos I e VI do § 5º- C do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Vê-se que o Ato Declaratório n.º 10, de 2011, faz ressalva para o período regido pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008, mas aqui sequer cabe analisar este ponto pois os períodos de apuração são todos anteriores a LC n.º 128.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo para decotar do lançamento a retenção de 11% em relação as empresas prestadoras optantes pelo SIMPLES.

**- Cooperativa: Retenção pela tomadora autuada/recorrente por cessão de mão-de-obra ou empreitada pela contratação de Cooperativa de trabalho**

O capítulo em vergasta se distingue por tratar de Cooperativa de Trabalho. A decisão de primeira instância manteve o lançamento por entender que a retenção é obrigatória em sua essência, na forma do art. 31 da lei 8.212. Lado outro, mantendo a controvérsia sobre a irresignação contra a retenção como um todo, a recorrente aduz, ainda, ser inaplicável o instituto também para o caso de cooperativa de trabalho. Advoga que não lhe é aplicável a retenção dos 11% do art. 31 da Lei 8.212 para cooperativa contratada. Diz que seria aplicável o inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212, o qual, de logo, esclareço que foi declarado inconstitucional pelo STF.

Pois bem. A diligência fiscal aponta que há na base de cálculo a retenção em relação a Cooperativa de Trabalho. Neste diapasão, entendo que, realmente, o instituto da retenção na forma do art. 31 da Lei 8.212, para o período do lançamento, período 09/2002 a 07/2003, não se aplica para a cooperativa contratada pela recorrente.

Ora, a partir de março de 2000 passa a vigorar a Lei 9.876, de 1999, que altera a forma de contribuição das cooperativas, aliás passa a empresa contratante das cooperativas a recolher 15% sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo emitida por cooperativas, relativamente aos serviços prestados por cooperados (permitindo-se também a dedução de valores correspondentes a material e/ou equipamentos). Isso afastou o regime do art. 31 da Lei 8.212 para o caso das contratações de cooperativas. Ainda que, em 23/04/2014, o Supremo Tribunal Federal (STF) tenha declarado a inconstitucionalidade do art. 22, inciso IV, da Lei 8.212, com a redação dada pela Lei 9.876, que previa a sobredita contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho, inexiste qualquer efeito repristinatório após o regime do art. 31 para as cooperativas ter sido suplantado com a Lei 9.876.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo para decotar do lançamento a retenção de 11% em relação a cooperativa de trabalho.

**- Juros de mora pela taxa SELIC**

Observo que o recorrente questiona, ainda, os juros moratórios pela taxa SELIC.

A discussão que leve a tese de inconstitucionalidade da SELIC não será apreciada, remanescendo o debate sobre a aplicação da SELIC como correta ou não pela lei federal.

Pois bem. Não vejo reparos a serem tecidos na decisão hostilizada para a referida irresignação quanto aos juros moratórios, sendo tema objeto de enunciado posto na Súmula CARF n.º 4, nestes termos: *“A partir de 1.º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.”*

Ademais, não há cumulação de juros moratórios e atualização monetária. Na verdade, a taxa SELIC tem esse viés duplo, mas é uma única taxa. Não há outra taxa que incida junto com a SELIC. Ademais, também não se sustenta tese de capitalização ou de anatocismo da SELIC, tantas vezes admitida e reiterada em diversos precedentes administrativos e judiciais. Outrossim, não há cumulação indevida de juros moratórios e da multa, pois cada qual exerce a sua função autorizada e prevista em lei, tendo o lançamento bem apontado a normatização a partir da subsunção efetivada na aplicação do direito.

De mais a mais, no caso específico de débitos para com a Fazenda Nacional, a adoção da taxa de referência SELIC, como medida de percentual de juros de mora, foi estabelecida pela Lei n.º 9.065, de 20/06/1995, nestes termos:

Art. 13. A partir de 1.º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei n.º 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6.º da Lei n.º 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei n.º 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei n.º 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Trata-se de temática já superada e, atualmente, sumulada, como acima ponderado.

Aliás, o cálculo dos juros de mora, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, está, hodiernamente, previsto, de forma literal, no art. 61, § 3.º, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

É uma imposição objetivada pela lei e decorre do lançamento, quando formalizado pela Administração Tributária. Trata-se de aplicação da lei, restando legítimo a fixação conforme preceito normativo.

Com respeito à utilização da SELIC para o cálculo dos juros moratórios, cabe citar o art. 161 do Código Tributário Nacional (CTN), nestes termos:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1.º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Constata-se que o CTN é claro ao tratar sobre o percentual de juros de mora, dispondo que somente deve ser aplicado o percentual de 1% (um por cento) ao mês calendário quando a lei não dispuser de modo diverso. Há, por conseguinte, regra para instituir taxa de juros distinta daquela calculada à base de 1% (um por cento) ao mês. De mais a mais, o limite de juros em 6% (seis por cento) ao ano não se aplica em matéria tributária.

Logo, fica a critério do poder tributante o estabelecimento, por lei, da taxa de juros de mora a ser aplicada sobre o crédito tributário não liquidado no prazo legal e no caso específico a adoção da SELIC está posta no art. 13 da Lei n.º 9.065, de 1995.

No mais, o julgador administrativo está impedido de afastar a taxa SELIC sob alegação de confisco ou constitucionalidade ou de *bis in idem*, conforme Súmula CARF n.º 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.*”

Por último, havendo lançamento de ofício os encargos moratórios estão previstos e normatizados em lei sendo decorrência da autuação que aplicou o direito ao caso concreto, isto

é, a mora no pagamento impõe os juros e a multa, de modo que inexiste *bis in idem* na atualização do valor pela SELIC e na sanção imposta pela multa.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

#### **- Juros de mora sobre a multa**

O recorrente se insurge, também, contra os juros de mora sobre a multa. A discussão que leve a tese de inconstitucionalidade não será debatida por impedimento sumular, remanescendo o debate sobre a aplicação da lei federal.

Quanto ao questionamento acerca dos juros de mora sobre multa de ofício, tem-se caso de aplicação cogente da Súmula CARF n.º 108, nestes termos: *“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.”* (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

#### **Conclusão quanto ao Recurso Voluntário**

Em apreciação racional da lide, motivado pelas normas aplicáveis à espécie e provas colacionadas, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, voto por conhecer parcialmente do recurso, deixando de conhecer os capítulos *“Das Nulidades”*, *“Ilegitimidade Passiva da Recorrente”* e *“Precariedade na Motivação do Ato de Lançamento”*, ou, resumidamente, os capítulos a título de preliminares; e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para decotar do lançamento a retenção de 11% em relação as empresas prestadoras optantes pelo SIMPLES e em relação a cooperativa de trabalho. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

#### **Dispositivo**

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso, deixando de conhecer os capítulos a título de preliminares; e, na parte conhecida, DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para decotar do lançamento a retenção de 11% em relação as empresas prestadoras optantes pelo SIMPLES e em relação a cooperativa de trabalho.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros