



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14041.001135/2008-86
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-007.103 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de agosto de 2020
Recorrente SANOLI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTAÇÃO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2003 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE RETENÇÃO DE ONZE POR CENTO SOBRE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO NO SENTIDO DE RECOLHIMENTO SOBRE O MESMO FUNDAMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 173, INCISO I, DO CTN. CONTAGEM A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA SER EFETUADO. SÚMULA CARF N.º 101.

No caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação, não havendo comprovação de pagamento antecipado, aplica-se a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN, que prevê que o *dies a quo* do prazo quinquenal da aludida regra decadencial é o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” correspondendo, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2003 a 31/12/2006

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. CARACTERIZAÇÃO. RETENÇÃO DE 11% OBRIGATÓRIA. RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO TOMADOR DE SERVIÇOS.

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, que pode ser serviços de operação de transporte de passageiros e de saúde/odontologia, 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.

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 e a retenção sempre se presumirá feita, oportuna e regularmente, não sendo lícito ao responsável alegar qualquer omissão para se eximir da obrigação.

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RETENÇÃO DE 11%. EXIGÊNCIA DE PREVISÃO EM CONTRATO. NOTA FISCAL/FATURA OU RECIBO.

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

Na cessão ou empreitada mão de obra, para que haja a dedução na base de cálculo da retenção de 11% de 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 286/330), 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. 256/276), proferida em sessão de 23/07/2009, consubstanciada no Acórdão n.º 03-31.607, da 5.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (DRJ/BSB), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente à impugnação (e-fls. 180/220), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2003 a 31/12/2006

AIOP DEBCAD: 37.161.126-1

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE. STF.

Prescreve a Súmula Vinculante nº 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, razão pela qual, em se tratando de lançamento de ofício, deve-se aplicar o prazo decadencial de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR DA NOTA FISCAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

As empresas contratantes de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, estão obrigadas a reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, como previsto no art. 31, "caput", da Lei n.º 8.212/91, com a redação da Lei n.º 9.711/98, combinado com o art. 219 do RPS.

Lançamento Procedente

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração, DEBCAD 37.161.126-1, juntamente com as peças integrativas (e-fls. 2/74) e respectivo Relatório Fiscal juntado ao processo eletrônico (e-fls. 88/100), tendo o contribuinte sido notificado em 13/11/2008 (e-fl. 86), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de Auto-de-Infração de Obrigação Principal – AIOP (DEBCAD 37.161.126-1), consolidado em 12/11/2008, lavrado contra a empresa em epígrafe, no valor de R\$ 94.284,70 (noventa e quatro mil duzentos e oitenta e quatro reais e setenta centavos), referente ao montante que a empresa, na qualidade de contratante, deixou de reter (11%) sobre os valores constantes nas Notas Fiscais/Faturas dos seus prestadores de serviços, bem como de efetuar o respectivo recolhimento, em nome desses, desobedecendo, assim, o disposto no art. 31 da Lei n.º 8.212/91.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 44/50, as empresas que prestaram serviços à atuada, gerando a obrigação deste lançamento, foram:

- Honda Transporte e Turismo — CNPJ 04.214.160/0001-94 cedente de mão de obra para serviços de transporte de seus funcionários;
- BTS Transportes LTDA. — CNPJ 01.605.823/0001-03 — cedente de mão de obra para serviços de transporte de seus funcionários;
- Odontoclínica Moura S/C LTDA. — CNPJ 01.375.301/0001-62 — cedente de mão de obra para serviços de atendimento odontológico de seus funcionários.

Esclarece o autuante que, conforme contrato assinado entre a SANOLI e a BTS TRANSPORTES LTDA., os serviços executados, e constantes no inciso XVIII do artigo 146 da IN/03/2005, enquadram-se no conceito de mão de obra por tratar-se de serviço contínuo (diário), prestado na própria SANOLI [tomadora] e em locais por ela indicados e com a colocação de trabalhadores à disposição da contratante. Destaca que, no mês de maio/2003, enquanto era negociada a renovação do contrato com a BTS, o mesmo serviço foi prestado pela empresa HONDA, havendo apenas a emissão de nota fiscal, sem emissão de contrato.

Quanto ao serviço odontológico, foi verificado o contrato da ODONTOCLÍNICA com a SANOLI, tratando-se de serviço contínuo, prestado em ambulatório da própria SANOLI [tomadora] e com a colocação dos trabalhadores à disposição da contratante, requisitos constantes no inciso XXIII do artigo 146 da IN 03/2005.

Foram anexados contratos de prestação de serviços e notas fiscais (fls. 51/85).

Da Impugnação ao lançamento, instauração do contencioso tributário

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

Tempestivamente, a atuada apresentou a impugnação de fls. 90/110, com as seguintes alegações, em síntese:

- a decadência dos lançamentos relativos às competências de 02/2003 a 11/2003, nos termos do art. 156, V, do Código Tributário Nacional — CTN;
- quanto ao mérito, não basta que o tipo de serviço esteja listado dentre aqueles passíveis de prestação por cessão de mão de obra, mas que haja a ocorrência simultânea dos três requisitos previstos na lei: subordinação, local de prestação e continuidade dos serviços;
- com relação aos serviços de transportes, sua execução nas dependências da contratante ou de terceiros não restou comprovada, visto que o veículo apenas apanha os funcionários da impugnante na Rodoviária para depois deixá-los às portas da sede da empresa, ou seja, são executados na rua, e não em um "espaço" designado ou locado pela contratante;
- também ausente a subordinação nesse serviço, uma vez que o itinerário previsto contratualmente apenas determina os pontos de partida e de chegada, ficando a melhor rota a ser percorrida para o deslocamento a cargo do motorista responsável pela condução do veículo, ou seja, independe da vontade da impugnante;
- as informações sobre o horário das saídas e dos retornos, alterações da rota e do itinerário, bem como a quantidade e identificação dos passageiros não são determinadas pela impugnante diretamente ao condutor dos veículos; há uma comunicação e acertos prévios diretamente entre a impugnante e a contratada para que esta, posteriormente, instrua os seus empregados;
- acrescente-se, ainda, que a BTS, contratada pela impugnante, assegura ter feito o regular recolhimento das contribuições por ela devidas na forma da lei, implicando, assim, a presente exigência odiosa *bis in idem* e locupletamento indevido dos cofres públicos;
- requer, desde já, a intimação da BTS para a devida comprovação desses recolhimentos;
- que a prestação de serviços pela HONDA seguiu os mesmos moldes da BTS, com exceção da ausência de contrato escrito com a impugnante, considerando que tudo ocorreu apenas enquanto se negociava a renovação do contrato com a BTS;
- quanto aos serviços odontológicos, foi firmado contrato com a Odontoclínica Moura S/C Ltda. para atendimento aos funcionários da SANOLI [tomadora], no ambulatório desta, mas sem vínculo de subordinação entre os funcionários prestadores de serviço e a ora impugnante, considerando que a SANOLI [tomadora] não pode, por exemplo, instruí-los sobre como proceder (sobretudo em vista das peculiaridades do serviço prestado), nem também exigir que façam hora extra, alterem seu horário de trabalho ou realizem um serviço de periodontia ao invés de uma simples profilaxia;
- ademais, ainda que se considerasse haver cessão de mão de obra na prestação dos serviços acima elencados, a exigência não poderia subsistir no montante calculado, tendo em vista a necessidade de excluir da base de cálculo da retenção o valor dos materiais e manutenção fornecidos pelas contratadas;
- assim, nos termos da IN/INSS/DC- n.º 100/03, os valores pagos às empresas BTS e Honda deveriam ter sido reduzidos em 70% e à Odontoclínica, em 50%, para apuração da base de cálculo da retenção.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* foram refutadas cada uma das insurgências do contribuinte. Inicialmente, afastou-se a decadência dos períodos de apuração 02/2003 a 12/2006, com ciência do contribuinte em 12/11/2008, ao aplicar o art. 173, I, do CTN, por entender que inexistia pagamento para a rubrica retenção de 11%. No mérito, entendeu que a recorrente contratou cessão de mão de obra, na forma disciplinada no art. 31 da Lei n.º 8.212, estando obrigada a reter os 11% e se não o fez sujeitou-se ao lançamento. Ainda, ponderou que a retenção sempre se presume realizada oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do dever que lhe é imposto, de modo que afastou o argumento de que o contribuinte (contratada) teria feito o recolhimento regular, mantendo a exação da

tomadora. Por fim, foi registrado que a base de cálculo foi o preço do serviço, sem ressalvas, considerando que o contrato e as notas fiscais não estabeleceram a discriminação de valores relativos a máquinas/equipamentos e materiais.

Ao final, consignou-se que julgava procedente o lançamento, declarando o recorrente devedor do crédito previdenciário no valor de R\$ 94.284,70 (noventa e quatro mil duzentos e oitenta e quatro reais e setenta centavos), consolidado em 12/11/2008.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de reconhecer a decadência de 02/2003 a 11/2003 ou, subsidiariamente, o cancelamento do lançamento por inexistir cessão de mão de obra ou, em caráter sucessivo, caso entenda pela cessão de mão de obra, que seja reduzida a base de cálculo para presumidos 70% (serviços de transporte) e 50% (serviços de saúde).

Na peça recursal aborda, em resumo, os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Decadência; **b)** Inexistência de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, com destaque para o contrato de transporte de passageiros com a BTS Transportes Ltda, para o contrato com a Honda Transporte e Turismo Ltda e para o contrato de serviços odontológicos com a Odontoclínica Moura S/C Ltda; e **c)** Questionamento subsidiário quanto a base de cálculo, caso se entenda pela cessão de mão de obra.

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

Para os fins da Portaria CARF n.º 17.296, de 17 de julho de 2020, que regula a realização de reunião de julgamento não presencial, publicada no DOU de 29/04/2020, registro que constava no e-Processo, na data de indicação destes autos para pauta, valor cadastrado inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), enquadrando-se na modalidade de julgamento não presencial.

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

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

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

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 13/07/2009, e-fl. 284, protocolo recursal em 12/08/2009, e-fl. 286, e despacho de encaminhamento, e-fl. 332), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Mérito

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

- Decadência

A defesa advoga que se operou a decadência de parte do lançamento, períodos de apuração 02/2003 a 11/2003, enquanto isso a DRJ sustenta que, conforme art. 173, I, do CTN, tendo havido cientificação do lançamento em 12/11/2008, não ocorreu a decadência de quaisquer dos fatos geradores compreendidos de 02/2003 a 12/2006, ademais afirma que inexistente comprovação de pagamento antecipado da retenção de 11%, nem mesmo declaração em GFIP.

Em verdade, o lançamento se efetivou com a notificação do sujeito passivo em 13/11/2008 (e-fl. 86), mas esse detalhe não é a essência da análise.

O contribuinte pretende, de certo modo, aplicar o entendimento, conforme o seguinte precedente (Acórdão n.º 9202-005.177, de 26/01/2017):

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, § 4.º do CTN, só pode ser constatada no autuado, que passou a ser o devedor originário do débito.

Ocorre que importa verificar se há comprovação ou não de pagamento antecipado (retenção sobre o mesmo fundamento) e, aliás, neste ponto, o recorrente sustenta que a aplicação do § 4.º do art. 150 do CTN¹ independe de pagamento antecipado, o que não se coaduna com a

¹ Art. 150, § 4.º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

melhor e contemporânea jurisprudência. Vale dizer, a aplicação do art. 150 depende de observar o chamado pagamento antecipado.

Pois bem. Não consta dos autos comprovação de pagamento antecipado, nas competências do fato gerador, a despeito do recorrente alegar que houve a devida apresentação das GFIP, deixando de haver, exclusivamente, a inclusão dos valores relativos à retenção de 11% sobre referidas prestações de serviço, exatamente por entender inexistir a obrigação de retenção.

Aliás, também não verifico nos autos dedução no lançamento, o que, se houvesse, apontaria eventual recolhimento antecipado, tampouco observo qualquer demonstrativo de pagamentos e apuração de retenções devidas no qual se visualizasse aproveitamento de retenções.

O fato é que nos autos não constam, para as competências em análise, a comprovação de quaisquer pagamentos antecipados e entendo que a produção dessa prova, por ser fato constitutivo do direito vindicado, compete ao recorrente.

Neste sentido, aplica-se o art. 173, I, do CTN², de modo que o período de apuração mais antigo 02/2003 tem por termo *a quo* 1.º/01/2004 e termo *ad quem* 31/12/2008³.

Ora, conforme Recurso Repetitivo n.º 973.733 (Tema Repetitivo 163)⁴, que interpretou as normas acima apontadas, “[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 imponible*”.

Inclusive, este é o entendimento consolidado na Súmula CARF n.º 101, que lista em um de seus precedentes o Acórdão n.º 9202-003.067, o qual cuida de contribuições sociais previdenciárias. Eis o teor do enunciado da Súmula CARF n.º 101, *verbis*: “*Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).*”

Sendo assim, sem razão a recorrente neste capítulo.

² Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

³ Importante anotar que o ano fiscal, pela legislação, coincide com o ano-base ou com o exercício social ou exercício financeiro, que começa no dia 1.º de janeiro e termina no dia 31 de dezembro de cada ano. Por isso, o prazo fatal do lustro decadencial não é 1.º de janeiro de 2009, mas sim 31/12/2008 (na referida data encerra-se a contagem do quinto ano-fiscal). A contagem é por ano-fiscal e não por ano-civil em matéria tributária.

⁴ O Tema Repetitivo 163 do STJ fixou a tese jurídica: “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 inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito”.

- Inexistência de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra: Contrato de transporte de passageiros com a BTS Transportes Ltda; Contrato de transporte de passageiros com a Honda Transporte e Turismo Ltda; e Contrato de serviços odontológicos com a Odontoclínica Moura S/C Ltda

A defesa, em síntese, advoga que não ocorreu a cessão da mão de obra na contratação dos serviços de transporte de passageiros para deslocamento de seus funcionários e na contratação dos serviços de atendimento odontológico de seus funcionários. Informa que não basta que o serviço seja listado como passível de cessão de mão de obra, sendo necessário, ainda, a subordinação (colocação de funcionários cedidos à disposição da tomadora), a continuidade dos serviços e atenção ao local da prestação.

Alega que o contrato de serviços de transporte de passageiros celebrado com a BTS Transportes LTDA não caracteriza cessão de mão de obra, pois não é prestado nas dependências da contratante, nem é prestado nas dependências de terceiros, sendo executado na rua, em logradouros públicos, ademais a melhor rota seria determinada pelo motorista, não havendo subordinação e o contrato não deixaria margens para qualquer instrução. Sustenta, também, que a contratada informa ter recolhido regularmente as contribuições e solicita que seja ela intimada a demonstrar.

Pois bem. Não assiste razão a recorrente. Explico.

Inicialmente, importante lembrar que o inciso XIX do § 2.º do art. 219 do Decreto 3.048 destaca que a operação de transporte de passageiros é passível de contratação mediante cessão de mão de obra, ademais a Instrução Normativa MPS/SRP n.º 03/2005, vigente à época, detalhou que o transporte nessa condição pode envolver o deslocamento de pessoas por meio terrestre. Lado outro, o contrato deixa nítida a natureza da cessão de mão de obra e o relatório fiscal bem destacou, *verbis*:

No período objeto deste auto de infração, A SANOLI [tomadora] contratou a empresa "BTS TRANSPORTES LTDA" [prestadora] para que efetuasse o transporte de seus funcionários até as empresas para as quais presta serviço. Conforme verifica-se a partir da análise do contrato assinado entre as duas empresas (Doc. 02), este serviço (listado no inciso XVIII, do artigo 146 da IN 03/2005. Transcrito logo acima) se enquadra perfeitamente no conceito de cessão de mão-de-obra, tendo em vista tratar-se de um serviço contínuo (diário), prestado na sede da própria SANOLI [tomadora] e em locais indicados pela mesma (Transporte dos funcionários da SANOLI [tomadora] às Unidades da Secretaria de Saúde para as quais a SANOLI [tomadora] presta serviço) e com a colocação dos trabalhadores à disposição da SANOLI [tomadora] em caráter não eventual.

Em acréscimo, a decisão de piso bem destaca que o contrato contém itinerário a ser cumprido e previamente estabelecido, com horários de saída e retorno, atendendo às determinações da contratante e, ainda, consigna:

Consta, ainda, da Cláusula Primeira do Termo Aditivo do Contrato de fl. 67, que seu objetivo era a "*prestação de serviço de transporte de funcionários que se encontrarem previamente autorizados pela Contratante, apanhando-os nos respectivos locais determinados pela mesma e deixando-os nos locais de trabalho e vice-versa, assegurando-lhes conforto e segurança.*" Resta óbvio, portanto, que, mesmo que as determinações da Contratante não fossem passadas diretamente aos motoristas

prestadores do serviço, os seus responsáveis não poderiam se afastar das diretrizes contratualmente estabelecidas e subordinantes.

Tais constatações e o enquadramento da situação no inciso XIX do § 2.º do art. 219 do Decreto 3.048 e na Instrução Normativa MPS/SRP n.º 03/2005, vigente à época, ao meu sentir, demonstram que se cuidou de cessão de mão de obra e, neste norte, obrigava a recorrente a retenção do art. 31 da Lei n.º 8.212, ademais, na forma do § 5.º do art. 33 do mesmo diploma legal, a dita retenção sempre se presume feita 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 reter ou arrecadou em desacordo com o disposto na legislação de custeio da Seguridade Social, de modo que, também, por isso, não cabe intimação para a prestadora demonstrar se recolheu, ou não, a contribuição.

Na mesma linha de defesa, alega a recorrente que o contrato de serviços de transporte de passageiros celebrado com a Honda Transporte e Turismo Ltda não caracteriza cessão de mão de obra.

Pois bem. Não assiste razão a recorrente. Consta dos autos que a referida empresa executou o mesmo serviço que a empresa anterior, havendo uma substituição daquela no mês de maio de 2003, por conseguinte as razões da manutenção do lançamento são os mesmos. Ora, resta caracterizado a colocação de trabalhadores à disposição do contratante, para a execução de serviço contínuo, ordenado pela tomadora, nas dependências da contratante ou de terceiros e o itinerário e a estada na tomadora caracteriza a cessão de mão de obra.

Noutro vértice, em relação ao serviço odontológico, importante salientar que o inciso XXIV do § 2.º do art. 219 do Decreto 3.048 destaca que atividade de saúde é passível de contratação mediante cessão de mão de obra, ademais a Instrução Normativa MPS/SRP n.º 03/2005, vigente à época, detalhou que o serviço de saúde nessa condição pode ser o prestado por empresas da área da saúde e direcionados ao atendimento de pacientes, tendo em vista avaliar; recuperar, manter ou melhorar o estado físico, mental ou emocional desses pacientes.

Pois bem. No que se refere ao serviço odontológico, de igual modo, observo que se caracterizou a cessão de mão de obra. Veja-se o que afirma a fiscalização, *verbis*:

No período objeto deste auto de infração, A SANOLI [tomadora] contratou a empresa "ODONTOCLÍNICA MOURA S/C LTDA" para que prestasse serviços odontológicos aos seus funcionários. Conforme podemos verificar no contrato assinado entre as duas empresas (DOC. 03), este serviço (listado no inciso XXIII, do artigo 146 da IN 03/2005. Transcrito logo acima) se enquadra perfeitamente no conceito supracitado de cessão de mão-de-obra, tendo em vista tratar-se de um serviço contínuo, prestado no ambulatório da própria SANOLI [tomadora] e com a colocação dos trabalhadores à disposição da mesma em caráter não eventual.

De mais a mais, em análise do contrato, verifica-se que os atendimentos eram realizados nas dependências da tomadora recorrente, por profissionais especializados cedidos pela contratada, para atendimento aos funcionários da tomadora em regime de 20 (vinte) horas semanais, o que satisfaz plenamente a caracterização da cessão de mão de obra, o que exigia a retenção.

Sendo assim, sem razão a recorrente neste capítulo.

- Questionamento subsidiário quanto a base de cálculo, caso se entenda pela cessão de mão de obra.

Em caráter subsidiário, a recorrente pretende questionar a base de cálculo do lançamento, pois alega que utilizou na execução dos serviços materiais/equipamentos/máquinas, o que se deduz até como corolário lógico da atividade exercida.

Pois bem. Realmente, é da essencial do serviço prestado que sejam utilizados materiais/equipamentos/máquinas, porém o contrato não esclarece o custo de tais itens, nem esclarece a composição deste custo frente ao custo da mão de obra cedida na execução dessa atividade, de modo que não é possível acolher o pleito do contribuinte.

Para permitir a dedução na base de cálculo da retenção, faz-se necessário que as parcelas referentes à mão de obra e aos materiais e/ou equipamentos/máquinas empregados estejam discriminadas na nota fiscal, fatura ou recibo, bem como que tenha havido tal previsão no referido contrato e não observe nos autos tal demonstração, de modo que é acertada a decisão da DRJ ao caminhar neste mesmo racional.

Ora, o § 7.º do art. 219 do Decreto 3.048, de 1999, reza que “[n]a contratação de serviços em que a contratada se obriga a fornecer material ou dispor de equipamentos, fica facultada ao contratado a discriminação, na nota fiscal, fatura ou recibo, do valor correspondente ao material ou equipamentos, que será excluído da retenção, desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado.”

Tal normativo é diretamente ligado ao seu caput (art. 219) que disciplina que “[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”.

Logo, se a recorrente não exerceu a sua “faculdade”, a tempo e modo, deixando de discriminar, na nota fiscal, fatura ou recibo, o valor correspondente ao material ou equipamentos/máquinas utilizados, não mais faz jus a exclusão da retenção, inclusive porque também não restou demonstrado que contratualmente estava prevista e devidamente comprovada essa possibilidade.

De mais a mais, 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, os fundamentos da decisão de piso que entendo complementares, com fulcro no § 1.º do art. 50, da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

No tocante aos valores utilizados pela fiscalização para composição da base de cálculo do presente lançamento, veja-se a normatização da matéria promovida pela Instrução Normativa MPS/SRP – n.º 03/2005:

Art. 149. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, discriminados no contrato e na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, desde que comprovados.

§ 1º O valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do serviço, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção.

§ 2º Para os fins do § 1º a contratada manterá em seu poder, para apresentar à fiscalização da SRP, os documentos fiscais de aquisição do material ou o contrato de locação de equipamentos, conforme o caso, relativos ao material ou equipamentos cujos valores foram discriminados na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

§ 3º Considera-se discriminação no contrato os valores nele consignados, relativos ao material ou equipamentos, ou os previstos em planilha à parte, desde que esta seja parte integrante do contrato mediante cláusula nele expressa.

Art. 150. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de Prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a:

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

II - trinta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada;

(...)

§ 1.º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, desde que haja a discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços:

I - e o seu fornecimento e os respectivos valores constarem em contrato, aplica-se o disposto no art. 149;

II - não havendo discriminação de valores em contrato, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, para a prestação de serviços em geral, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, aos percentuais abaixo relacionados:

(...)

§ 3.º Aplica-se aos procedimentos estabelecidos neste artigo o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 149.

Parágrafo único. Na falta de discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o seu valor bruto, ainda que exista previsão contratual para o fornecimento de material ou utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato.

No caso do presente lançamento, mesmo em se tratando de serviços com utilização inerente de material/equipamento, observa-se que nem nos contratos nem nas notas fiscais apresentadas há qualquer discriminação de valores a eles relativos, o que, segundo os textos normativos supracitados, levou a fiscalização, com acerto, a apurar a base de cálculo da retenção considerando o valor total do serviço prestado.

Sendo assim, sem razão a recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso.

Neste sentido, em resumo, conheço do recurso, rejeito a prejudicial de decadência e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros