



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10384.720993/2019-44
ACÓRDÃO	2102-003.419 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONSTRUTORA ESTRUTURAR LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2013 a 31/05/2017

EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CRPB). OPÇÃO.

Com relação às empresas do setor de construção civil enquadradas no grupo 412 da CNAE, no período de 04/06/2013 a 31/10/2013, bem como a partir de 01/12/2015, a opção pela CRPB deve ser manifestada de forma expressa e irretratável, observada a legislação vigente à época. Caso contrário, a fiscalização apurará a contribuição previdenciária devida de acordo com o regime de incidência sobre a folha de pagamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula (relator), que deu parcial provimento para determinar o recálculo do valor da restituição pela unidade de origem, no período entre 04/06/2013 a 30/10/2013, com a observância da aplicação corretada desoneração prevista na Lei nº12.546/2011. O Conselheiro Cleberson Alex Friess foi designado para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relator

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Presidente e Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros José Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Carlos Eduardo Avila Cabral (suplente convocado) e Cleber Alex Friess (Presidente). Ausente o conselheiro Yendis Rodrigues Costa, substituído pelo conselheiro Carlos Eduardo Avila Cabral.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de restituição de contribuições previdenciárias (fls. 02/162) correspondentes ao saldo remanescente da diferença entre o valor retido e o valor devido ao INSS, no período de 03/2013 a 05/2017, sendo juntados aos autos pelo contribuinte: a) Contratos sociais e alterações (páginas 173 a 208); b) Notas fiscais de serviço (páginas 209 a 620); c) Folhas de pagamento e contra-cheques (páginas 624 a 908).

Destaca-se que a Recorrente impetrou Mandado de Segurança na 5ª Vara Federal Cível do Piauí (fls. 163/168), visando a imediata análise de seus pedidos de restituição feitos através do programa PER/DCOMP, tendo obtido decisão liminar favorável para determinar a apreciação dos pedidos eletrônicos, devendo ser realizado no prazo máximo de 30 dias (fls. 167/168).

Para subsidiar a análise, foram solicitados alguns documentos mediante o Termo de Intimação nº 36, emitido em 29/03/2019 (fl. 170). Em resposta, a empresa apresentou os documentos requeridos (fls. 172/908).

Às fls. 909/914 foi proferido Despacho Decisório nº 141/2019, através da equipe Regional de Auditoria de Crédito Previdenciário de São Luís/MA, informando terem sido elaboradas PLANILHAS (disponibilizadas em anexo ao mencionado Despacho Decisório – fls. 915/917), assim nomeadas: PLANILHA PERDCOMP, PLANILHA RETENÇÃO AGREGADO e PLANILHA COMPENSAÇÃO, todas visando demonstrar a análise do processo, conforme abaixo:

- a) a PLANILHA PERDCOMP, informou-se os números dos pedidos eletrônicos transmitidos (objeto do Mandado de Segurança acima citado), os valores solicitados, o resultado da análise e os valores a serem restituídos nas várias competências. Foram analisadas as GFIP que se encontram na situação EXPORTADA. Assim, nas competências 02/2015 e 09/2016, as GFIP exportadas compensaram toda a retenção informada, não restando saldo

para compensação futura. Por esse motivo nessas duas competências os pedidos foram indeferidos, isto é, não há valor a restituir;

- b) Na PLANILHA RETENÇÃO AGREGADO, consolidou-se os valores por competência. Foram importados das GFIP os seguintes valores: retenção informada e retenção compensada. Na coluna RETENÇÃO EM GPS importou-se os valores de retenção recolhidos nas GPS. Considerou-se esses valores recolhidos nas GFPS para a apuração dos valores constantes da coluna SALDO RETENÇÃO. Com base nos valores da coluna SALDO RETENÇÃO e VALOR SOLICITADO (importado dos pedidos eletrônicos) apurou-se os valores a restituir, constante da coluna VALOR A RESTITUIR APURADO, que correspondeu ao valor mínimo entre SALDO RETENÇÃO e VALOR SOLICITADO;
- c) A PLANILHA COMPENSAÇÃO abrangeu o período de 05/2013 até 06/2017, pois nessas competências foram citadas, a título de competência inicial e final, o período de 03/2013 a 05/2017, objeto do pedido de restituição da retenção. Nessa Planilha foram importados os seguintes dados das GFIP: competência inicial da compensação, competência final, compensação solicitada, valor compensado, remuneração dos contribuintes individuais, remuneração dos empregados, incluindo o 13º salário.

Em suma, após a análise das restituições, conforme as planilhas indicadas acima, foi deferido em parte o respectivo pedido, no valor de R\$ 3.380,34 (sessenta e três mil, trezentos e oitenta reais e trinta e quatro centavos).

Em resposta datada de 05/06/2019 (fls. 923/928), o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, contestando os pontos mencionados no despacho decisório, e argumentou contra a interpretação da autoridade fiscal em relação à inclusão da coluna "retenção em GPS" na planilha, conforme estabelecido na Instrução Normativa 1.717/2017.

Além disso, destacou o contribuinte a necessidade de considerar a regra do artigo 13 da IN RFB 1.436/2011 no cálculo da desoneração da folha de pagamento. Também foi juntado um adendo à manifestação de inconformidade denominado como relatório de análise do despacho (fls. 929/934), contendo uma análise detalhada da situação, competência por competência, respaldada pelas teses de defesa apresentadas.

Importante destacar que a Recorrente apresentou manifestação lançada às fl. 943 dos autos renunciando ao prazo de impugnação referente à notificação de compensação e concorda com a compensação dos créditos tributários devidos com os débitos listados pelo órgão, conforme a legislação. Caso a compensação não seja possível por questões operacionais, solicitou a restituição dos créditos homologados.

Além disso, às fls. 1002/1007 foi acostado a Sentença dos autos do Mandado de Segurança confirmando a decisão liminar acima mencionada para determinar que a autoridade impetrada aprecie os pedidos eletrônicos de ressarcimento, o que, como dito, deve ser realizado no prazo máximo de 30 (trinta) dias.

Assim, a Decisão colegiada de primeiro grau (fls. 1.051/1.075) deu parcial provimento à Manifestação de inconformidade. A DRJ, após criteriosa análise dos autos, prolatou o Acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2013 a 31/05/2017

CPRB. OBRA. PERÍODO.

A tributação de obra por folha de pagamento ou por receita bruta depende da data da matrícula da mesma no CEI, regime que vai até sua conclusão.

DESTAQUE. NOTA FISCAL. RETENÇÃO. CRÉDITO.

Emitida a nota fiscal com retenção destacada e informada esta em GFIP, o contribuinte pode optar por se compensar ou solicitar restituição. A comprovação do recolhimento só é necessária no caso de não existir o destaque do valor.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em seu voto, a autoridade julgadora detalhou minuciosamente cada competência fiscal, destacando as discrepâncias entre os valores informados pelo contribuinte e os valores efetivamente retidos ou recolhidos.

Além disso, ela analisou cuidadosamente os argumentos apresentados pelo contribuinte em sua manifestação de inconformidade, avaliando sua validade e consistência à luz da legislação tributária vigente e das normas aplicáveis. Ademais, o acórdão do colegiado de piso também destaca a necessidade de correções nos cálculos e nas declarações fiscais, visando garantir a conformidade com as obrigações tributárias e a justiça fiscal. Ao final, a decisão dá parcial provimento ao pleito do contribuinte, dispondo sobre o direito creditório no importe de R\$ 67.483,75. Ainda assim, a decisão propõe soluções para as questões levantadas, buscando conciliar os interesses do contribuinte com as exigências legais do Fisco.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 1.080/1.087), no qual contesta os fundamentos da autoridade julgadora. Sustenta sobre a existência de supostos erros materiais, e requer a reanálise de todos os pedidos de restituição, com exceção dos já deferidos totalmente.

Ainda, pugna que sejam declarados válidos os créditos oriundos das retenções, deduzidos os valores efetivamente utilizados, e, no final, que seja corrigido o valor a ser restituído, descontados os valores já deferidos nas decisões anteriores.

Em síntese, é o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Carlos Eduardo Fagundes de Paula**, Relator

Da Tempestividade e Admissibilidade

O presente recurso encontra-se tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

- Do Mérito

Inicialmente, importante destacar que conforme informado no Despacho Decisório nº 141/2019 (fls. 909/914), o processo de cálculo do valor a ser restituído foi bastante detalhado e envolveu o uso de três planilhas distintas (fls. 915/917), cada uma desempenhando um papel específico na apuração do saldo a ser restituído. Senão vejamos:

a) **Planilha PERDCOMP:** Esta planilha foi utilizada para separar e apresentar mês a mês o deferimento parcial ou indeferimento de cada pedido de restituição enviado. Funcionou como uma espécie de registro dos resultados obtidos, os quais foram baseados nos cálculos realizados nas outras duas planilhas.

b) **Planilha Retenção Agregado:** Esta planilha teve como objetivo apurar o montante de retenção que efetivamente sobrou após ser aproveitado em cada competência. No entanto, parte desse saldo não seria imediatamente restituída ao sujeito passivo, pois poderia ser aproveitada como compensação em meses subsequentes. Portanto, era necessário fazer a subtração para determinar o valor a ser restituído. Além disso, houve um critério fiscal para escolher o crédito do contribuinte, comparando o valor efetivamente declarado em GFIP com o recolhido no mês pelos tomadores de serviço e escolhendo o menor valor.

c) **Planilha Compensação:** Esta planilha foi criada para verificar o montante do saldo de retenção que foi gasto em compensações ao longo do período. Foi separado o valor de compensação por desoneração devido às contribuições desoneradas, conforme informado em GFIP.

De acordo com o Acórdão recorrido (fls. 1.051/1.075), o método de trabalho adotado pela autoridade fiscal demandou correções substanciais em diversos pontos, sobretudo no que diz respeito à escolha entre o valor informado na GFIP e o valor efetivamente recolhido pelos tomadores de serviço, conforme mencionado às fls. 1.055/1.057):

“O primeiro é a escolha entre o valor informado em GFIP e o valor efetivamente recolhido pelos tomadores.

Cita o contribuinte como tese de defesa, o artigo 30 da Instrução Normativa 1.717/2017, entretanto a mesma só esteve vigente em 18 julho de 2017, posterior a todas as competências aqui estudadas.

Ainda assim a tese de defesa é válida, uma vez que o artigo 17 da Instrução Normativa 1300/2012, vigente à época de todos os fatos aqui julgados, praticamente reproduz o mesmo texto e só exige o recolhimento da GPS se a nota fiscal não possuir destaque. Nos casos em que as notas possuem destaque a limitação feita não deve ser observada. [...]

Pode-se requerer o valor não compensado, desde que a retenção esteja destacada, se ela não estiver, é que o recolhimento deve ser comprovado, ou seja, neste voto será considerado o valor quando o mesmo estiver destacado em nota e declarado em GFIP (Guia do recolhimento do FGTS e Informações à Previdência).

Há mais um equívoco na planilha retenção agregado que decorre da não consideração de uma limitação operacional existente no SEFIP (Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência).

Em vários meses, quando o contribuinte possuía retenção, a mesma foi considerada como totalmente abatida, ou abatida em valor superior ao que deveria ser.

Neste ponto, é preciso entender que o SEFIP tem uma ordem fixa de apropriação de créditos do contribuinte, assim a retenção do mês corrente é prioritária a outros créditos, ou seja, se apenas o valor da retenção for suficiente para liquidar as contribuições devidas, a compensação sequer é considerada, ainda que informada, situação em que parte do valor da retenção descontada do saldo deveria sair da compensação (obras desoneradas), mas a ordem não permite. Estes casos serão tratados individualmente adiante.

Acolhidas neste ponto as teses de defesa. [...]

Outros aspectos que merecem correção estão na planilha compensação.

O objetivo da mesma era verificar quanto havia sido gasto do saldo de retenção, mas para isso seria necessário separar o valor compensado do valor desonerado, também informado no campo compensação. Entretanto, neste processo, houve uma omissão que comprometeu o resultado.

O despacho decisório considerou a empresa como um todo desonerada a partir de 04/2013 e novamente enquadrada na tributação sobre folha de pagamento a partir de 12/2015, entretanto no caso de construtoras há uma peculiaridade.

Em se tratando do CNPJ, a desoneração não existia entre 04/06/2013 e 30/10/2013, conforme anexo I item 5 da IN 1.436/2013, este é mais um tópico a ser reparado na planilha compensação.

A desoneração se dá pela matrícula da obra no CEI e não pela empresa globalmente considerada pelo seu CNAE.

Abaixo, as matrículas utilizadas no período sob análise e o seu respectivo regime de tributação. Importante ressaltar que aquelas tributadas com base na receita podem se compensar das contribuições desoneradas até o final da obra, conforme inteligência do artigo 7º, §9º da Lei 12.546/2011.

Acolhida neste ponto a tese de defesa. [...]

Na planilha compensação, houve a separação por competência quando o período da compensação informada em GFIP foi distinto entre as obras, entretanto não foi observada a separação entre as obras por regime de tributação o que teria o condão de mudar o valor restituído.

Outro ponto que foi ajustado foi a dedução a menor de compensações no período posterior a 11/2015, que será detalhado quando da correção dos cálculos da planilha compensação.

Conforme depreende-se, o mencionado Acórdão acatou a defesa do Recorrente parcialmente, reconhecendo-se a validade das alegações sobre a escolha entre o valor informado em GFIP e o valor efetivamente recolhido pelos tomadores.

Além disso, destacou que, embora a Instrução Normativa 1.717/2017 tenha entrado em vigor após as competências analisadas, a tese de defesa é respaldada pela Instrução Normativa 1300/2012, que estava vigente à época dos fatos e possui disposições semelhantes. Esta normativa permite requerer a restituição do valor não compensado, desde que a retenção esteja destacada na nota fiscal e declarada em GFIP.

Ademais, a defesa também apontou erros na planilha *retenção agregado*, devido a limitações operacionais do SEFIP, que prioriza a retenção do mês corrente sobre outros créditos, podendo resultar em abatimentos incorretos. Adicionalmente, a planilha compensação não separou adequadamente os valores compensados dos desonerados, comprometendo os resultados. A desoneração deve ser analisada pela matrícula da obra no CEI e não globalmente pela empresa.

Acerca da análise da Planilha Retenção Agregado no respectivo Acórdão, detalha os casos individuais de retenção fiscal em diversas competências. Em algumas competências, como 03/2013, 12/2013, 04/2014, 07/2014, 10/2014 a 12/2014 e 05/2016, houve concordância entre os valores solicitados e reconhecidos. Em outras, como 04/2013 e 06/2013, surgiram questões específicas, como notas fiscais sem destaque e mudanças legislativas impactando a desoneração.

Houve também ajustes necessários devido a erros na metodologia de cálculo da retenção e compensação, como em 10/2013, 01/2014, 06/2014, e 12/2015. A análise destaca a necessidade de corrigir valores abatidos indevidamente devido à ordem fixa de apropriação de créditos no SEFIP, afetando o saldo de retenção e compensação.

Além disso, as inconsistências nas declarações em GFIP e a aplicação incorreta de limitações operacionais foram abordadas para cada competência analisada.

Segundo a autoridade fiscal, as competências 02/2015 e 09/2016 não deveriam integrar a análise de saldos de retenção, pois o valor da retenção foi integralmente consumido. O contribuinte contestou essa decisão, especialmente para 09/2016, mencionando a desconsideração da desoneração de obras específicas e o uso de créditos de 06/2016 para compensação.

Em 02/2015, a retenção total de R\$ 2.215,92 foi integralmente gasta devido à ordem preferencial do SEFIP, que abateu contribuições não devidas legalmente. Após correções, o saldo retido foi utilizado para abater compensações excedentes em duas matrículas, resultando em um saldo de R\$ 530,15, valor solicitado no PER. Para 09/2016, a autoridade fiscal estava

correta, pois a retenção foi feita no CNPJ, não desonerado, e as contribuições devidas superaram os créditos disponíveis. Conclui-se pela retificação da planilha conforme analisado.

Quanto às mencionadas correções na planilha compensação, a autoridade fiscal concluiu pela retificação da planilha, separando compensações desoneradas e tributadas sobre folha de pagamento, corrigindo erros na dedução de saldos. Após 12/2015, a desoneração facultativa não foi exercida, portanto, as compensações deveriam ser deduzidas do saldo de retenções. Foram feitas correções na planilha para considerar adequadamente os valores compensados e a tributação correta das obras, ajustando o saldo final.

Por fim, concluiu a autoridade fiscal quanto ao valor a restituir à Recorrente, conforme a planilha de retenção agregada, é de R\$ 263.810,97, do qual se deve subtrair R\$ 132.946,89 da planilha de compensação ajustada, resultando em um novo valor de R\$ 130.864,08. Esse valor é distribuído por competência de acordo com o coeficiente de rateio da planilha. Após considerar o valor já restituído, o montante adicional a ser restituído ao contribuinte é de R\$ 67.483,75, conforme demonstrativo final.

Assim, o Acórdão proferido conheceu da manifestação de inconformidade parcialmente.

Desse modo, coaduno em parte com o posicionamento da autoridade fiscal proferido no respectivo Acórdão. A análise criteriosa das informações apresentadas revelou uma abordagem justa e fundamentada. A correção das planilhas e a determinação dos valores a serem restituídos são consistentes e alinhadas com as normativas vigentes.

No entanto, vale a ressalva acerca de um ponto. O despacho decisório considerou a empresa como um todo desonerada a partir de abril de 2013, retornando à tributação sobre folha de pagamento em dezembro de 2015.

A Recorrente argumenta que a autoridade julgadora cometeu equívocos tanto na análise da documentação quanto na aplicação das regras relacionadas à desoneração da folha de pagamento. Em particular, contesta a não consideração da desoneração em momentos específicos, apesar da comprovação de opção pela mesma.

Destaca ainda que, de acordo com a legislação aplicável, a desoneração deveria ter sido aplicada para todo o período em questão, conforme a data de abertura do Cadastro Específico do INSS (CEI).

Além disso, aponta erros materiais na apuração dos valores referentes aos créditos tributários requeridos, evidenciando que a falta de consideração da desoneração resultou em prejuízos financeiros para a empresa. Por fim, solicita a reanálise dos pedidos de restituição, com a devida correção dos valores a serem restituídos, a fim de garantir o direito da empresa à restituição dos créditos tributários devidos.

Ocorre que há uma peculiaridade no caso das construtoras: o período de desoneração não se aplica ao CNPJ entre junho e outubro de 2013, conforme estipulado no anexo

I, item 5, da IN 1.436/2013. Este é mais um ponto a ser ajustado na planilha de compensação. É crucial notar que a desoneração se aplica à matrícula da obra no CEI e não à empresa como um todo, conforme seu CNAE.

É importante ressaltar que as obras tributadas com base na receita podem compensar as contribuições desoneradas até a conclusão da obra, conforme estabelecido pelo artigo 7º, parágrafo 9º, da Lei 12.546/2011.

Considerando esta questão, a tese defensiva recursal deve ser acolhida tão somente neste ponto, ou seja, a desoneração deve ser aplicada para o período em questão, qual seja de abril de 2013 a novembro de 2015.

Pois bem.

Quanto à desoneração, o Recorrente argumenta que a autoridade julgadora não considerou corretamente as disposições legais que regem esse instituto, informando que a desoneração da folha de pagamento é uma medida que visa diminuir a carga tributária sobre as empresas, substituindo o pagamento da contribuição previdenciária patronal por um percentual do faturamento. Essa opção é determinada pela data de abertura do Cadastro Específico do INSS (CEI) e pela atividade principal da empresa, conforme estabelecido na Lei nº 12.546/2011.

Conforme se depreende do acórdão recorrido (fls. 1056/1057), malgrado tenha se posicionado favorável à maior parte da desoneração suscitada pelo recorrente, a autoridade julgadora entendeu por afastar o período correspondente a 04/06/2013 e 30/10/2013. Nesse sentido, na decisão colegiada de piso, há determinação para retificação da planilha compensação, eis que, anteriormente, em despacho decisório, a autoridade fiscal havia se pronunciado favoravelmente à desoneração do período.

Contudo, entendo que não merece guarida o entendimento exarado pelo colegiado primevo, eis que vai em desencontro ao que preconiza a lei 12.546/2011 e as soluções de consulta que normatizam a questão da desoneração para o CNAE e CEI.

Ao analisar as informações apresentadas pelo Recorrente sobre a desoneração da folha de pagamento, é crucial considerar as disposições legais pertinentes, bem como as manifestações da Receita Federal do Brasil (RFB), a fim de esclarecer a correta interpretação do instituto da desoneração. Desta feita, é relevante a reprodução dos seguintes dispositivos. Veja-se:

Lei nº 12.546, de 2011:

Art. 7º Contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento): (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014) Produção de efeito e vigência (Vide Decreto nº 7.828, de 2012) (Regulamento)

(...)

IV - as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0. (Incluído pela Medida Provisória nº 601, de 2012) (Vigência) (Vigência encerrada)

V - as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0;(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

VII - as empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0;(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 1º Durante a vigência deste artigo, as empresas abrangidas pelo caput e pelos §§ 3º e 4º deste artigo não farão jus às reduções previstas no caput do art. 14 da Lei nº 11.774, de 2008.

(...)

§ 6º No caso de contratação de empresas para a execução dos serviços referidos no caput, mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e para fins de elisão da responsabilidade solidária prevista no inciso VI do art. 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014)

§ 7º Serão aplicadas às empresas referidas no inciso IV do **caput** as seguintes regras: (Incluído pela Medida Provisória nº 612, de 2013) (Produção de efeito)

I - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI a partir do dia 1º de abril de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária ocorrerá na forma do **caput**, até o seu término; (Incluído pela Medida Provisória nº 612, de 2013) (Produção de efeito)

II - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI até o dia 31 de março de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária ocorrerá na forma dos incisos I e III do **caput** do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, até o seu término; e (Incluído pela Medida Provisória nº 612, de 2013) (Produção de efeito)

III - no cálculo da contribuição incidente sobre a receita bruta, serão excluídas da base de cálculo, observado o disposto no art. 9º, as receitas provenientes das obras a que se refere o inciso II. (Incluído pela Medida Provisória nº 612, de 2013) (Produção de efeito)

§ 7º As empresas relacionadas no inciso IV do caput poderão antecipar para 4 de junho de 2013 sua inclusão na tributação substitutiva prevista neste artigo. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 8º A antecipação de que trata o § 7º será exercida de forma irretratável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição substitutiva prevista no caput, relativa a junho de 2013. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 9º Serão aplicadas às empresas referidas no inciso IV do caput as seguintes regras: (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI até o dia 31 de março de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, até o seu término; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de abril de 2013 e 31 de maio de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do caput, até o seu término; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

III - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de junho de 2013 até o último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o recolhimento da contribuição previdenciária poderá ocorrer, tanto na forma do caput, como na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

IV - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI após o primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação desta Lei, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do caput, até o seu término; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - no cálculo da contribuição incidente sobre a receita bruta, serão excluídas da base de cálculo, observado o disposto no art. 9º, as receitas provenientes das obras cujo recolhimento da contribuição tenha ocorrido na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 10. A opção a que se refere o inciso III do § 9º será exercida de forma irretratável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição previdenciária na sistemática escolhida, relativa a junho de 2013 e será aplicada até o término da obra. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei: (Vide Medida Provisória nº 563, de 2012) (Vigência) (Regulamento)

I – a receita bruta deve ser considerada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

(...) III – a data de recolhimento das contribuições obedecerá ao disposto na alínea “b” do inciso I do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991;

IV – a União compensará o Fundo do Regime Geral de Previdência Social, de que trata o art. 68 da Lei Complementar no101, de 4 de maio de 2000, no valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária decorrente da desoneração, de forma a não afetar a apuração do resultado financeiro do Regime Geral de Previdência Social (RGPS); e

V – com relação às contribuições de que tratam os arts. 7o e 8o, as empresas continuam sujeitas ao cumprimento das demais obrigações previstas na legislação previdenciária.

(...)

§ 3o Relativamente aos períodos anteriores à tributação da empresa nas formas instituídas pelos arts. 7o e 8o desta Lei, mantém-se a incidência das contribuições previstas no art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, aplicada de forma proporcional sobre o 13o (décimo terceiro) salário. (Incluído pela Lei nº 12.715) Produção de efeito e vigência

(...)

§ 9º As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE relativo a sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, não lhes sendo aplicado o disposto no § 1o. (Incluído pela Medida Provisória nº 612, de 2013) (Produção de efeito)

§ 10. Para fins do disposto no § 9o, a base de cálculo da contribuição a que se referem o **caput** do art. 7º e o **caput** do art. 8º será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades. (Incluído pela Medida Provisória nº 612, de 2013) (Produção de efeito)

§ 9o As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE relativo a sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, não lhes sendo aplicado o disposto no § 1o. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 10. Para fins do disposto no § 9o, a base de cálculo da contribuição a que se referem o caput do art. 7o e o caput do art. 8o será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

Observa-se que o inciso IV do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, introduzido pelo art. 1º da Medida Provisória nº 601, de 28 de dezembro de 2012, determinou às empresas do setor de construção civil e de obras de infraestrutura enquadradas nos grupos mencionados da CNAE 2.0, a apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991, quais sejam:

Lei nº 8.212, de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

A produção de efeitos da inclusão do inciso IV ao art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, teve início em 1º de abril de 2013, conforme estabelece o art. 7º, III, da Medida Provisória nº 601, de 2012. Vale mencionar que, muito embora a MP nº 601, de 2012, cujo prazo de vigência encerrou-se em 3 de junho de 2013, tenha perdido a eficácia, por não ter sido convertida em lei, seus dispositivos acabaram sendo contemplados na Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, art. 13, o que garantiu que o inciso IV, acima transcrito, mantivesse intacta a sua redação e incluindo, também, o inciso VII.

Vale ressaltar que a Lei nº 12.844, de 2013, de acordo com seu art. 49, II, “a”, entrou em vigor a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação, ou seja, em 1º de novembro de 2013, relativamente ao seu art. 13, na parte em que incluiu o inciso IV ao art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011. Destaca-se que os §§ 7º e 9º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, também incluídos pela Lei nº 12.844, de 2013, detalha as formas de recolhimento da contribuição previdenciária nos períodos englobados pelo início da produção de efeitos da MP nº 601, de 2012, sua posterior perda de eficácia e a publicação da Lei nº 12.844, de 2013. Feitas essas considerações sobre as alterações da legislação pertinente à matéria consultada, passa-se à análise dos questionamentos formulados pela consulente.

Informou a Recorrente que a desoneração se impõe para os CEI abertos no período obrigatório, até novembro de 2015, e para o CNPJ durante o tempo que o CEI desonerado estiver informado em GFIP, e que a mesma situação se observa para os CEI abertos no período opcional, a partir de dezembro/2015.

Nesse ponto, portanto, razão assiste à Recorrente, uma vez que se enquadra nas disposições da Lei, já que a receita auferida das atividades desenvolvidas pela Empresa cuja natureza a enquadra nos códigos CNAE relacionados no art. 7 da Lei nº 12.546, de 2011. Cabe a leitura do art. 9º, §§ 9º e 10 da mencionada Lei. Observe:

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

(...)

§ 9º As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE relativo a sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, não lhes sendo aplicado o disposto no § 1º. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 10 Para fins do disposto no § 9º, a base de cálculo da contribuição a que se referem o caput do art. 7º e o caput do art. 8º será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Dessa forma, o § 9º do art. 9º da Lei nº 12.546/2011, estabelece que as empresas cuja substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE, devem considerar apenas o CNAE relativo à sua atividade principal, para fins de determinar a aplicabilidade da desoneração.

Ou seja, para fins de enquadramento, deverá ser considerada como atividade principal aquela de maior receita auferida. Ao analisar as disposições legais e as orientações da Receita Federal do Brasil, entendo que o contribuinte está correto ao pleitear a aplicação da desoneração da folha de pagamento em seu caso específico.

A Lei nº 12.546/2011, que instituiu o regime de desoneração, estabelece claramente as condições e os critérios para a aplicação desse benefício fiscal, especialmente para empresas do setor de construção civil. Além disso, as Soluções de Consulta da COSIT fornecem orientações específicas sobre a aplicação da desoneração para empresas que possuem CEI e CNPJ.

Nesse esboço, a título de esclarecimento, observo que é irrelevante a data em que tenha sido realizada a matrícula CEI da obra de construção civil na qual os serviços serão executados, ou a data em que essa obra será encerrada, devendo ser observada tão somente a data de prestação dos serviços.

No caso em questão, o contribuinte demonstrou que sua empresa se enquadra nos critérios estabelecidos pela legislação para a aplicação da desoneração da folha de pagamento. Assim, concedo provimento neste ponto, determinando que os pedidos de restituição sejam reanalisados, observando-se a aplicação correta da desoneração conforme os parâmetros estabelecidos pela legislação vigente.

Noutro giro, após uma minuciosa revisão dos documentos e cálculos apresentados, tenho que não foram constatados erros materiais na apuração dos valores referentes aos créditos

tributários requeridos. Todos os procedimentos de cálculo seguiram rigorosamente as normas estabelecidas pela legislação tributária vigente, garantindo a precisão e a conformidade dos valores apurados com as obrigações fiscais da empresa.

Adicionalmente, salvo a questão da desoneração, a conferência dos dados apurados demonstrou que os registros contábeis e fiscais utilizados na fundamentação dos pedidos de restituição estavam corretos e em conformidade com os requisitos legais. Assim, não há indícios de inconsistências ou falhas materiais no Acórdão proferido pela autoridade fiscal que pudessem comprometer a legitimidade dos créditos tributários requeridos, assegurando que os pedidos de restituição se baseiam em dados corretos e em conformidade com as disposições legais aplicáveis.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, para dar-lhe parcial provimento, tão somente no sentido de determinar que o presente processo retorne à unidade responsável pela administração do tributo para que se dê continuidade à análise do pedido de restituição dos créditos tributários, no período mencionado (de abril de 2013 a novembro de 2015), com ênfase em 04/06/2013 a 30/10/2013, com a devida observância da aplicação correta da desoneração prevista na Lei nº 12.546/2011.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, Redator Designado

Cabe divergir em parte do I. Relator, que deu parcial provimento ao recurso voluntário, pelos motivos a seguir indicados.

Em síntese, as questões controvertidas do recurso voluntário giram em torno da aplicação da desoneração previdenciária de que trata a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, - concernente ao recolhimento sobre o valor da receita bruta, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 -, relativamente às empresas de construção civil, enquadradas no grupo 412 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 2.0.

a) Competências 06/2013 a 10/2013

Em vigor a contar de 01/04/2013, a Medida Provisória nº 601, de 28 de dezembro de 2012, acrescentou o inciso IV no “caput” do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, para determinar a contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta das empresas do ramo de construção civil enquadradas nos grupos 412, 342, 433 e 439 da CNAE. A Medida Provisória nº 601, de 2012, perdeu sua validade em 04/06/2013.

Na sequência, a Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, reintroduziu o comando do inciso IV do “caput” do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, havendo o retorno do regime substitutivo às empresas de construção civil a partir de 01/11/2013 (anterioridade nonagesimal).

Ao mesmo tempo, a lei permitiu a possibilidade de as empresas de construção civil se manterem no regime substitutivo no período de 04/06/2013 a 31/10/2013, mediante manifestação expressa.

Nesse sentido, o inciso IV c/c os §§ 7º e 8º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, na redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013:

Art. 7º (...)

(...)

IV - as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0;

(...)

§ 7º As empresas relacionadas no inciso IV do caput poderão antecipar para 4 de junho de 2013 sua inclusão na tributação substitutiva prevista neste artigo.

§ 8º A antecipação de que trata o § 7º será exercida de forma irretratável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição substitutiva prevista no caput, relativa a junho de 2013. (...)

Não era obrigatória a adesão das empresas de construção civil ao regime de tributação da Lei nº 12.546, de 2011, no período de 06/2013 a 10/2013. Constituía uma faculdade apenas, exercida mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição substitutiva, segundo a redação da lei.

Ocorre que a recorrente não apontou as fls. do presente processo, tampouco se localizou nos autos a prova documental do recolhimento com código específico, apuração ou confissão de débito da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) capaz de confirmar a opção do contribuinte pelo regime no período, de forma expressa e irretratável. Aliás, o acórdão recorrido também não atestou a opção pelo pagamento da contribuição sobre a receita bruta (fls. 1058).

Adicionalmente, a própria recorrente afirma que não possuía obras em andamento matriculadas no Cadastro Específico do INSS – CEI no período compreendido entre 01/06/2013 e 31/10/2013. Em consequência, nem mesmo possível a opção pelo recolhimento da contribuição

previdenciária na sistemática escolhida até o término da obra, por força da regra de transição dos §§ 9º, inciso III, e 10, ambos do art. 7º da Lei nº 12.844, de 2013.

Logo, não merece reforma o acórdão recorrido quanto aos valores calculados para a restituição no período de 06/2013 a 10/2013.

b) Competências a partir de 12/2015, inclusive

A Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015, trouxe mudança na dinâmica de enquadramento na desoneração tributária da contribuição substitutiva sobre a receita bruta, antes de caráter compulsório, passou a ser um regime facultativo, a partir da competência 12/2015 (art. 7º, “caput”, da Lei nº 12.546, de 2011).

Para as empresas de construção civil listadas no inciso IV do “caput” do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, a opção pelo regime de contribuição substitutiva dá-se por obra de construção civil, tendo sido a alíquota da contribuição previdenciária sobre a receita bruta elevado de 2% para 4,5% (art. 7º-A e art. 9º, § 16, da Lei nº 12.546, de 2011).

Ao mesmo tempo, o legislador conferiu tratamento diferenciado às empresas responsáveis pela matrícula da obra no CEI. Com efeito, manteve a determinação que, durante toda a obra, vigoraria a opção feita no início do empreendimento, permanecendo, em relação às obras matriculadas até 30/11/2015, a alíquota de 2% até o seu encerramento (art. 2º, da Lei nº 13.161, de 2015).

Essas regras específicas que têm como parâmetro a data da matrícula no CEI, aplicáveis às empresas de construção civil responsáveis pela matrícula da obra, foram detalhadas no art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 1436, de 30 de dezembro de 2013, em vigor à época dos fatos geradores do presente processo:

Art. 13. Aplicam-se às empresas de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, responsáveis pela matrícula da obra, as seguintes regras para fins de recolhimento:

I - para obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS (CEI) até o dia 31 de março de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma dos incisos I a III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, até o seu término;

II - para obras matriculadas no CEI no período compreendido entre 1º de abril de 2013 e 31 de maio de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do art. 1º, até o seu término;

III - para obras matriculadas no CEI no período compreendido entre 1º de abril de 2013 e 31 de maio de 2013, a contribuição previdenciária incidirá sobre a receita bruta até o término das obras;

III - para obras matriculadas no CEI no período compreendido entre 1º de junho e 31 de outubro de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária poderá ocorrer, tanto na forma do art. 1º, como na forma dos incisos I a III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991; e

III - para obras matriculadas no CEI no período compreendido entre 1º de junho e 31 de outubro de 2013, a contribuição previdenciária poderá incidir sobre a receita bruta ou sobre a folha de pagamento na forma prevista nos incisos I a III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, de acordo com a opção;

IV - para obras matriculadas no CEI depois de 1º de novembro de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do art. 1º, até o seu término.

IV - para obras matriculadas no CEI no período compreendido entre 1º de novembro de 2013 e 30 de novembro de 2015, a contribuição previdenciária incidirá sobre a receita bruta até o término da obra; e

V - para obras matriculadas no CEI a partir de 1º de dezembro de 2015, a contribuição previdenciária poderá incidir sobre a receita bruta ou sobre a folha de pagamento na forma prevista nos incisos I a III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, de acordo com a opção.

§ 2º A opção a que se referem os incisos III e V do caput será exercida por obra de construção civil e manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa à competência de cadastro no CEI ou à 1ª (primeira) competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada para a obra, e será irretratável até o seu encerramento.

(...)

§ 4º O disposto neste artigo aplica-se somente aos segurados vinculados especificamente às obras matriculadas no CEI de responsabilidade da empresa construtora.

A propósito, os critérios de separação entre as obras de construção civil por regime de tributação, com base na respectiva data de matrícula, foram rigorosamente observados pelo acórdão recorrido.

Alega a recorrente, entretanto, que existindo matrícula de obra aberta no período obrigatório, isto é, até o dia 30/11/2015, como foi reconhecido pela decisão de piso, a mesma regra de desoneração tributária deveria ser aplicada, a partir de 01/12/2015, às obrigações dos segurados do setor administrativo vinculados ao CNPJ, enquanto perdurar a execução da obra.

É verdade que os segurados administrativos das empresas de construção civil, a exemplo de gerentes e trabalhadores da área de gestão de pessoas, não possuem vinculação específica a qualquer obra, razão pela qual a sistemática de recolhimento da contribuição previdenciária estará atrelada ao regime adotado pela pessoa jurídica.

Uma vez submetida à contribuição substitutiva incidente sobre a receita bruta, a contribuição previdenciária patronal relativa aos segurados vinculados à administração recairá também sobre a receita bruta.

Tal interpretação é corroborada pelo art. 14 da IN RFB nº 1436, de 2013:

Art. 14. A contribuição patronal relativa aos segurados administrativos das empresas de construção civil seguirá a mesma sistemática estabelecida para o recolhimento da contribuição previdenciária efetuada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

Acontece que, a partir da competência 12/2015 o regime pela contribuição substitutiva é uma faculdade à disposição do contribuinte, exigindo-se a formalização da opção pela empresa de construção civil.

No presente caso, também não se identificou nos autos a juntada de prova documental dos comprovantes de recolhimento da CPRB, ou da sua apuração e confissão que atestem materialmente a opção da empresa de construção civil pela contribuição substitutiva a partir de 12/2015, conforme previsto em lei.

Convém ressaltar que o despacho decisório da unidade local da RFB, assim como o acórdão recorrido também não confirmaram a opção pelo pagamento da contribuição sobre a receita bruta (fls. 912/913 e 1063).

O recolhimento na sistemática da contribuição substitutiva para as obras matriculadas até 11/2015, irretratável até o encerramento da obra, mesmo que ocorrido em período posterior, configura ato autônomo e distinto, e, portanto, não satisfaz a exigência de formalização da adesão à substituição previdenciária da Lei nº 12.546, de 2011, a partir de 01/12/2015, de forma expressa e irretratável, para efeito de abranger os segurados administrativos vinculados ao CNPJ.

Por último, convém dizer que não se vislumbra conflito desse entendimento com as soluções de consulta emitidas pela RFB; pelo contrário, parece alinhar-se com os fundamentos contidos nos atos interpretativos do órgão fazendário, dos quais se extrai que: ¹

“no período em que a empresa estiver desonerada, a contribuição patronal relativa ao pessoal vinculado à administração incidirá sobre a receita bruta.”

Logo, mais uma vez sem razão a recorrente.

Pelo exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

¹ Solução de Consulta nº 119 – Cosit, de 16 de agosto de 2016. Nesse aspecto, seus fundamentos remetem à Solução Consulta nº 179 – Cosit, de 25 de junho de 2014.

ACÓRDÃO 2102-003.419 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10384.720993/2019-44

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess

DOCUMENTO VALIDADO