



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10580.726140/2010-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-004.395 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de novembro de 2014
Matéria RETENÇÃO: EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL
Recorrente ANDRÉ GUIMARÃES CONSTRUÇÕES, MONTAGENS E SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/10/2009

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO DE 11%. EMPRESA PRESTADORA OPTANTE PELO SIMPLES. INCOMPATIBILIDADE. MATÉRIA SUBMETIDA AO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS PELO STJ.

A retenção de 11% sobre o valor bruto de notas fiscais de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra é incompatível com o sistema de recolhimentos simplificado de impostos e contribuições federais - SIMPLES (RESP 1.112.467/DF).

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Tabora Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal realizado em 07/07/2010. O lançamento constitui crédito sobre diferenças de valores não retidos pela contratante de serviço mediante cessão de mão de obra na construção civil. A contratada Érica Viviane dos Santos ME teria destacado valor inferior ao bruto da nota fiscal. Os demais valores lançados não foram objeto de impugnação pela recorrente.

Seguem transcrições do relatório fiscal e do acórdão recorrido:

Relatório fiscal:

4.1 Na análise dos documentos verificou-se que a empresa Erica Viviane dos Santos ME, constante na letra "a" do item 1.4.2, procedeu o destaque da retenção de que trata o art. 31 da Lei 8.212/91, nas notas fiscais nº 1852 e 1859, referentes, respectivamente, às competências 04 e 05/2009, sobre uma base de cálculo de 30% (trinta por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal, ou seja, menor do que a devida.

Analizando o contrato de prestação de serviço com a empresa acima citada (em anexo), constatou-se que o objeto do contrato é a instalação da infra-estrutura, mediante fornecimento de mão-de-obra especializada do Atacadão Eunápolis, não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento. Diante do exposto e de acordo com o art.123, parágrafo único da Instrução Normativa RFB nº1027 de 22/04/2010, a empresa contratante deveria efetuar a retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal e recolher a importância retida no CNPJ e na razão social da contratada em época própria.

Acórdão:

SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL PRESTADOS MEDIANTE CESSÃO OU EMPREITADA DE MÃO DE OBRA. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO. EMPRESA CONTRATANTE DOS SERVIÇOS. RETENÇÃO DE 11% DO VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL.

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 ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada.

EQUIPAMENTO NÃO INERENTE AO SERVIÇO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO CONTRATUAL DE UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTO. BASE DE CÁLCULO DA RETENÇÃO VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL.

Não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento, e o uso desse equipamento não for inerente ao serviço, mesmo havendo discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

...

Da análise dos documentos apresentados, a fiscalização verificou que a empresa Érica Viviane dos Santos ME, constante da letra "a" do item 1.4.2 do Relatório Fiscal, procedeu o destaque da retenção de que trata o art. 31 da Lei 8.212/91, nas notas fiscais nº 1852 e 1859, referentes, respectivamente, às competências 04/2009 e 05/2009, sobre uma base de cálculo de 30% (trinta por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal, ou seja, menor do que a devida. Analisando o contrato de prestação de serviço com a empresa acima citada (em anexo),

Constatou-se que o objeto do contrato é a instalação da infraestrutura, mediante fornecimento de mão-de-obra especializada, do Atacadão Eunápolis, não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento. De acordo com o art. 123, parágrafo único da Instrução Normativa RFB nº1027 de 22/04/2010, a empresa contratante deveria efetuar a retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal e recolher a importância retida no CNPJ e na razão social da contratada em época própria, e não o fez.

A empresa André Guimarães não efetuou, nem recolheu aos cofres público, a retenção de que trata o art. 31 da Lei 8.212/91, sobre o valor da nota fiscal emitida pela contratada Transpenha Transporte e Deposito Nossa Senhora da Penha Ltda, constante da letra "b" do item 1.4.2 do Relatório Fiscal. A empresa contratada não destacou na nota fiscal nº 002283, emitida na competência 05/2009, o valor da retenção prevista no art. 112, citado no item 3.4, o que não elide a obrigação da empresa contratante, André Guimarães, de proceder o recolhimento, conforme consta no art. 79 IN 1027/2010.

...

Inicialmente, saliente-se que os valores lançados por meio dos levantamentos "FL DIFERENÇA FLPXGFIP" e "TE TRANSPENHA" foram devidamente recolhidos pelo impugnante nesta data.

Esta impugnação somente tem o objetivo de contestar a cobrança de diferença das retenções efetuadas sobre as notas fiscais emitidas pela empresa Érica Viviane dos Santos ME, lançada no levantamento "ER ÉRICA VIVIANE ME".

...

O objeto do contrato de prestação de serviço trazido aos autos, firmado entre as empresas Edile Construções Ltda (atual André Guimarães Construções, Montagens e Serviços Ltda) e Érica Viviane dos Santos Ltda, é a instalação de infraestrutura elétrica do Atacadão Eunápolis, mediante fornecimento de mão de obra

especializada. Não há previsão contratual de utilização de equipamentos mecânicos para a realização dos serviços. Também não há evidências de que é inerente ao serviço o uso desses equipamentos.

Contra a decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera as alegações iniciais que, em síntese, são:

Considerou a ilustre auditora fiscal atuante que em razão da inexistência de previsão contratual para o fornecimento de material ou equipamento, não era cabível a utilização da base de cálculo reduzida, destacada nas notas fiscais no valor equivalente a 30% do total bruto, para a apuração do valor da retenção de que trata o art. 31, da Lei 8.212/91. Por consequência efetuou o lançamento da retenção que supostamente deveria incidir sobre o restante do valor bruto das notas fiscais, equivalente a 70% do valor total.

A empresa atuada, na relação jurídica em apreço, é mero agente de retenção, não atuando, sequer, como substituto tributário. Isto significa dizer que o impugnante não é sujeito passivo da obrigação tributária principal, estando responsável, apenas e tão somente, pelo cumprimento de uma obrigação tributária acessória (reter e recolher à Previdência Social a importância retida).

Assim, a ausência de retenção, como no caso em apreço, é um pressuposto fático que somente tem o condão de deflagrar uma imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Noutro norte, ao contrário do que entende a ilustre auditora fiscal atuante, não se pode invocar o disposto no § 5º, do art. 33, da Lei 8.212/91 para que incida presunção de que a retenção foi oportuna e regularmente feita. São dois os motivos que inviabilizam a aplicação deste dispositivo legal.

Primeiro porque o indigitado dispositivo legal está presente na Lei 8.212/91 desde a sua redação original e foi criado com o intuito explícito de disciplinar o recolhimento das contribuições previdenciárias da parte do trabalhador que é de responsabilidade das empresas. Note-se que o referido § 5º, do art. 33, da Lei 8.212/91 utiliza as palavras "desconto" e "consignação", que é o mesmo vocabulário utilizado no art. 30, inciso I, alínea "a", que trata da obrigação da empresa descontar e arrecadar as contribuições dos trabalhadores que lhes prestam serviços. Já a retenção sobre a nota fiscal somente foi criada em 1997 pela Lei 9.528. Esta lei, na clara intenção de distinguir o regime por ela instituído do regime instituído pelo art. 30, I, da Lei 8.212/91, não utilizou a palavra "desconto" nem "consignação", mas sim "retenção". É, em outras palavras, uma regra especial que não se confunde nem se comunica com a regra prevista no § 5º, do art. 33, da Lei 8.212/91.

Segundo porque, o art. 31, da Lei 8.212/91 somente obriga a empresa contratante a recolher o valor retido, o que significa

dizer que, não havendo retenção, não há que se falar em recolhimento. Confira-se:

Art. 31. 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 e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (NR) (Redação dada ao caput pela Lei nº 11.933, de 28.04.2009, DOU 29.04.2009, conversão da Medida Provisória 447, de 14.11.2008, DOU 17.11.2008, com efeitos a partir de 01.10.2008} (grifos aditados)

Como se nota, existe uma clara incompatibilidade entre o instituto da retenção sobre a Nota Fiscal e o dispositivo contido do § 5º, do art. 33, da Lei 8.212/91, que estabelece a presunção de que o desconto foi feito oportuna e regularmente.

...

Ocorre que, o serviço de instalação de infraestrutura em obra de construção civil, como é de conhecimento comum, demanda a utilização de equipamentos mecânicos, não havendo, por este motivo, como fugir da constatação de que estamos no trato de um serviço cuja utilização de equipamentos mecânicos é inerente à execução do serviço contratado.

Ao lado disso, é de verse que os valores relativos à utilização dos equipamentos estão discriminados nas notas fiscais. E tanto isto é certo que a contratada efetuou o destaque da retenção excluindo da base de cálculo os valores dos equipamentos.

Esses elementos fáticos (prestação de serviço na área de construção civil em que é inerente a utilização de equipamentos, com a discriminação dos valores em nota fiscal) atraem a regra insculpida no art. 122, § 1º, inciso II, alínea “e”, da IN RFB nº 971/2009, que assim dispõe:

Art. 122. 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: (...)

§1º 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, adota-se o seguinte procedimento; (...)

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 50%

(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: (...)

e) 35% (trinta e cinco por cento) para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais, (grifos aditados)

Verifica-se, dessa forma, que, ao contrário do que afirmou a nobre auditora fiscal, a inexistência de previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento não é fundamento para deixar de aplicar o redutor da base de cálculo da retenção prevista no art. 31, da Lei 8.212/91.

Somente a título ilustrativo e por amor ao argumento, o impugnante traz em anexo documentos que comprovam que a prestação do serviço contratado com a empresa Érica Viviane dos Santos ME demanda, por ser a ela inerente, a utilização de equipamentos mecânicos, razão pela qual o Auto de Infração combatido deve ser julgado improcedente.

Por fim, frise-se que o Auto de Infração foi lavrado expressamente pelo motivo de não constar no contrato a previsão de fornecimento de material ou equipamento.

Assim sendo, não é possível nesta fase do contencioso administrativo manter o Auto de Infração alterando o seu fundamento determinante, vale dizer, julgar procedente o Auto de Infração na eventual e remota hipótese de não se entender inerente ao serviço contratado a utilização de equipamentos, sob pena de a autoridade autuante romper com o seu dever de se manter vinculada à motivação que expendeu o Auto de Infração.

...

Na improvável hipótese de ser julgado procedente o Auto de Infração combatido, o que não se acredita, deve-se destacar a inconstitucionalidade da imposição de multa de ofício no percentual de 75% da obrigação principal supostamente inadimplida, tendo em vista a regra da proibição de confisco prevista no art. 150, IV, da Constituição Federal.

No caso vertente, no qual houve atribuição de multa no patamar de 75% (setenta e cinco por cento) da obrigação principal, estamos diante de um daqueles casos flagrantes a que alude o prof. Paulo de Barros Carvalho, permitindo-nos perceber, até mesmo de forma intuitiva (atuando como primeira ratio), que a multa aplicada é flagrantemente confiscatória.

Esta turma converteu o julgamento em diligência para que a fiscalização esclarecesse se a prestadora de serviços é optante pelo SIMPLES NACIONAL e se houve discriminação em contrato da prestação de serviços:

Examinando os autos, constato dois fatos relevantes que demandam esclarecimentos. O primeiro é que a denominação da

contratada, Érica Viviane dos Santos ME, indica que se trata de micro-empresa e, portanto, torna-se necessária a informação se no período do lançamento a empresa já era optante pelo SIMPLES NACIONAL. O segundo fato é que o contrato de prestação de serviços, às fls 43 e seguintes, discrimina quais materiais não serão fornecidos pelo contratado, o que denota o fornecimento de outros equipamentos/materiais. Inclusive o subitem 1.4.8 detalha que “os geradores ofertados são do tipo convencional sem cabine”, e o item 4.2, “e” “que é obrigação da contratada fornecer todo o equipamento e ferramental necessário à boa execução das instalações...”

Em resposta, a fiscalização comprovou que a prestadora de serviços Érica Viviane dos Santos ME manteve-se no SIMPLES NACIONAL; porém, entende que se tratando de serviço de construção civil a contribuição previdenciária seria recolhida sobre a folha de salários dos trabalhadores empregados na obra. Quanto à comprovação de fornecimento de material, entende a fiscalização que seria necessária a discriminação de valores no contrato de prestação de serviço.

Em resposta, fls. 246, a recorrente noticia a Solução de Consulta DISIT 09 n° 34, de 08/03/2013 que os serviços de manutenção, instalação ou conservação em geral prestados por micro ou pequenas empresas são tributados pelo SIMPLES NACIONAL.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Quanto aos serviços prestados no período em que a recorrente esteja comprovadamente submetida à sistemática do SIMPLES/SIMPLES NACIONAL – Sistema de Pagamento Simplificado de Impostos e Contribuições Federais, a matéria foi apreciada pelo plenário do STJ sob rito dos recursos repetitivos, artigo 543-C do CPC, tendo assim decidido:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO OPTANTES PELO SIMPLES. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA. PRECEDENTE DA 1ª SEÇÃO (ERESP 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 (recurso especial nº 1.112.467/DF).*

Quanto à discussão da natureza do serviço como inerente à construção civil, está comprovado nos autos que se trata de serviço de instalação elétrica prestado ao final da

obra, fls. 43, e, portanto, deve-se aplicar o entendimento manifestado na Solução de Consulta DISIT 09 nº 34, de 08/03/2013. Ressalta-se que embora no contrato estejam previstos também serviços de construção civil, somente foram objeto do lançamento as notas fiscais para serviços de instalação elétrica e dos dispositivos de detecção e combate a incêndio, fls. 55.

Por tudo, o entendimento do STJ deverá ser reproduzido por essa turma, conforme artigo 49 do RICARF.

Deixo, assim, de examinar as demais questões.

Por tudo, voto pelo provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes