



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10825.720231/2011-54
ACÓRDÃO	2401-011.959 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRACELL SP CELULOSE LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

SALÁRIO INDIRETO. MATERIAL ESCOLAR PARA EMPREGADOS E SEUS DEPENDENTES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Incabível a exclusão do salário-de-contribuição de valores relativos a material escolar fornecido a segurados e seus dependentes, no que tange ao período objeto da autuação, por ausência de fundamentação jurídica.

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS. FALTA DE DISCRIMINAÇÃO DE VALORES NAS NOTAS FISCAIS. BASE DE CÁLCULO.

No caso de retenção decorrente da prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, mesmo havendo estipulação contratual de fornecimento de equipamentos, somente cabe a redução da base de cálculo da retenção quando as notas fiscais discriminarem os valores correspondentes.

MULTA. DIVERGÊNCIA ENTRE O RELATÓRIO FISCAL E O ANEXO FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste divergência entre o relatório fiscal e o anexo Fundamentos Legais do Débito quanto à multa, quando o primeiro adicionalmente apresenta a legislação vigente no momento da lavratura para efeito de definição da multa mais benéfica.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SÚMULA CARF N° 196.

No caso de multa por descumprimento de obrigação principal, referente a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida de modo a que os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 sejam

comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para que seja recalculada a multa, nos termos da Súmula CARF nº 196.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento assíncrono os conselheiros: Elisa Santos Coelho Sarto, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Monica Renata Mello Ferreira Stoll e Miriam Denise Xavier.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 859/878) interposto em face de decisão (e-fls. 841/850) que julgou improcedente impugnação contra os seguintes Autos de Infração:

AIOP nº 37.310.179-1 (e-fls. 03/18), apenas em relação às rubricas "**10 Ret nota fiscal 11,0000, 12 Empresa e 13 Sat/rat**" (levantamentos: **KI1** - KIT ESCOLAR, **MF** - COM MAD FARIAS MO RURAL e **MO** - RETENCAO MO) e competências 01/2007 a 12/2007;

AIOP nº 37.310.181-3 (e-fls. 19/24), a envolver a rubrica "**11 Segurados**" (levantamento: **KI1** - KIT ESCOLAR) e competências 02/2007 a 05/2007; e

AIOP nº 37.310.181-3 (e-fls. 19/24), a envolver a rubrica "**15 Terceiros**" (levantamento: **KI1** - KIT ESCOLAR) e competências 02/2007 a 05/2007.

O **AIOP nº 37.310.179-1** foi impugnado parcialmente, não havendo inconformismo em relação à rubrica "1C Cooper de trab15,0000", referente aos levantamentos **CM1** - UNIMED CMU e **CO1** - COOP TRANSPORTE (e-fls. 358).

Além disso, também não foi impugnado o **AIOA nº 37.310.180-5** (e-fls. 30), lavrado por ter a empresa a apresentado a declaração a que se refere a Lei n. 8.212, de 1991, art. 32,

inciso IV, acrescentado pela Lei n. 9.528, de 1997, com omissões/erros (**CFL - Código de Fundamento Legal 78**), consubstanciado em não informar contribuintes individuais a prestar serviços no período de 01/2007 a 12/2007 (e-fls. 358).

Todos os Autos de Infração foram cientificados em 06/04/2011 (e-fls. 03, 19, 25 e 30). O Relatório Fiscal consta das e-fls. 161/170. Na impugnação (e-fls. 360/371, 374, 784/785, 501/508 e 630/636), foram abordados os seguintes tópicos:

- (a) Tempestividade.
- (b) kit escolar.
- (c) Multa de Ofício.
- (d) Serviço Rural (MF - COM MAD FARIAS MO RURAL).
- (e) Mão-de- obra (MO - RETENCAO MO).
- (f) Multa - FLD.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 841/850):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. UTILIDADES. KIT ESCOLAR.

Integra o salário-de-contribuição do segurado empregado os ganhos habituais sob a forma de utilidades recebidos pelos serviços prestados, inclusive os valores referentes a “kit escolares” fornecidos aos segurados empregados e seus dependentes.

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS. NÃO DISCRIMINAÇÃO DE VALORES NAS NOTAS FISCAIS. BASE DE CÁLCULO.

No caso de retenção decorrente da prestação de serviços sob a forma de cessão de mão-de-obra, quando a utilização de equipamentos for inerente à execução dos serviços, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo corresponderá ao valor total da nota fiscal ou fatura, e não a 50% (cinquenta por cento) deste valor, quando as notas fiscais não discriminarem os valores correspondentes aos equipamentos.

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO. ATIVIDADES DE CONSTRUÇÃO CIVIL. MANUTENÇÃO E REPARO DE INSTALAÇÕES ELÉTRICAS.

Para fins de definição das atividades sujeitas à retenção no caso de serviços prestados sob a forma de cessão de mão-de-obra, incluem-se entre as atividades de construção civil a manutenção e reparo em instalações elétricas.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO RETROATIVA APÓS A MEDIDA PROVISÓRIA 449/2008. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Para os fatos geradores ocorridos até a competência 11/2008, em caso de lançamento de ofício, atentando-se para a retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, "c" do CTN, aplica-se a multa de ofício prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 sobre as contribuições não recolhidas e não declaradas em GFIP, caso esta se mostre menos gravosa ao sujeito passivo do que a soma das multas previstas na legislação anterior à Medida Provisória nº 449/2008 (multa de mora e multa pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar em GFIP os fatos geradores).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão foi cientificado em 24/03/2015 (e-fls. 854/857) e o recurso voluntário (e-fls. 859/878) interposto em 23/04/2015 (e-fls. 859), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Apresenta o recurso tempestivamente.
- (b) kit Escola. O fornecimento do KIT ESCOLAR não se destina a retribuir o trabalho. É, sim, um incentivo aos empregados e seus dependentes, no sentido de melhor prepará-los profissionalmente (RE 642.591/SC - 2004/0003619-5). Não há jurisprudência vinculante, mas há que se indicar parâmetros para julgamento, valendo-se do efeito transcendente dos motivos determinantes da decisão. Nesse sentido, destaque-se que a Sentença Normativa, oriunda de Dissídio Coletivo - Acórdão 607//200, Processo 02006-2005-000-15-00-2 DC, com vigência a partir de outubro de 2005, na cláusula 50, prevê o fornecimento do "KIT ESCOLA", sem natureza salarial. Tratar-se de fornecimento de benefício sob a forma de utilidade, sendo que o artigo 28 da Lei 8.212/1991 impõe que neste tipo de ganho, para se constituir em fato gerador de contribuição previdenciária, deve obrigatoriamente ser feito de forma habitual e, no caso concreto, o fornecimento ocorreu apenas na competência 02/2007. A teor do §11, do art. 201 da CF/88, apenas as parcelas pagas com habitualidade integram o salário de benefício e, por conseguinte, o salário de contribuição, o que não é o caso do KIT Escolar, haja visto que se engloba dentro do conceito de verba transitória, eventual. A jurisprudência é unânime decidindo que somente as parcelas incorporáveis a aposentadoria é que sofrem incidência de contribuição previdenciária, sendo a habitualidade no fornecimento/pagamento essencial. Em se considerando o KIT Escolar como salário de contribuição, o lançamento deveria ser feito de forma que o benefício previdenciário pudesse ser concedido segundo a previsão do § 3º do inciso II do artigo 29 da Lei 8.213/1991, isto é, com a relação dos empregados que agregarão aos seus benefícios esta contribuição, através de uma relação pormenorizada, o que *in casu* não ocorreu, devendo ser declarado nulo o presente Auto de Infração. Não se alegue que esta tarefa deve ser atribuída à

Impugnante, pois que não existe legislação determinando que ao fornecer KIT ESCOLAR, a empresa fornecedora, deve adquirir o material através de notas fiscais individualizadas para cada KIT, e fazer constar na folha de pagamento, mesmo porque se trata de fornecimento de benefício sob a forma de utilidade. O Acórdão combatido não aceitou a interligação e interdependência entre a lei de custeio (8.212/91) e a de benefício (8.213/91), ignorando fato absolutamente incontestável: que a primeira contém as regras sobre a arrecadação que será destinada ao pagamento de benefícios previstos na segunda, tendo somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária.

- (c) Serviço Rural (MF - COM MAD FARIAS MO RURAL). O Acórdão ora combatido mantém a equivocada postura do Fisco em relação à base de cálculo da retenção em 11% tendo como base de cálculo o valor bruto da nota fiscal, pois no presente caso a utilização do equipamento na prestação de serviços é inerente a ele, pois se trata de prestação de serviços de roçada mecânica e reforma e construção de cercas, cuja previsão legal está contida no artigo 150, § 1º da Instrução Normativa 03/2005. Assim a roçada mecânica, como o próprio nome já define, só pode ser prestada por roçadeira tracionada por trator, que é um equipamento por excelência. A construção de cercas impõe, obrigatoriamente, que a perfuração do solo seja feita, para fixação dos palanques, e deem a devida segurança para toda cerca, a exigir utilização de broca mecânica ligada a um trator. Portanto, na construção e a reforma de cercas a utilização de equipamentos é inerente aos serviços prestados. Todas essas colocações ficaram devidamente comprovadas com a juntada dos documentos na impugnação. Dessa forma os serviços prestados, bem como a utilização dos equipamentos utilizados, foram devidamente comprovados com cópias do contrato de prestação de serviços e das notas fiscais, especialmente os Anexos II e III do contrato. É de suma importância, e deve ser destacado, que apesar de tese da defesa ser no sentido que o caso se enquadra a perfeição no artigo 150, § 1º da Instrução Normativa 03/2005, o Acórdão equivocadamente não se pronunciou sobre este enquadramento. Preferiu, sem afastar a aplicação do artigo acima mencionado, que é a tese da recorrente, decidir com base no artigo 151 da mesma instrução normativa, (que não tem aplicação no caso) o que torna inclusive o Acórdão nulo de pleno direito. Dessa forma o lançamento deve ser revisto, para que a base de cálculo da retenção seja reduzida para o mínimo do valor bruto da nota fiscal.
- (d) Multa de ofício. Aceitando-se a manutenção do lançamento, a multa de ofício de 75% deve ser aplicada efetivamente de forma mais benéfica, impondo-se sua redução.

- (e) Mão-de-obra (MO - RETENCAO MO). A empresa L.E.L Serviços e Comércio de Equipamento Eletrônicos Ltda - EPP atua no ramo de serviços, manutenção e instalação e não realizou/realiza serviços de construção civil, tendo, conforme contrato, executado trabalhos preventivos para identificar eventuais danos em luminárias, lâmpadas ou fiações já existentes e sem previsão de material de construção, mas mera manutenção de bens já agregados à estrutura da empresa. A construção civil demanda alteração da estrutura física do imóvel e não a simples troca de lâmpadas e verificação de fiação. Não sendo o serviço de construção civil (fora da exceção do artigo 18, §5, inciso I, da LC 123), bem como pertencente a prestadora de serviço ao Regime de Tributação Diferenciado do EPP, não está obrigado a retenção, sendo indevida a retenção do ISS da mão de obra, bem como do presente auto de infração. Subsidiariamente, caso não seja esse o entendimento deste r. Julgador, que seja reduzida a base de cálculo nos termos do artigo 150, §1º, inciso II da Instrução Normativa, eis que a utilização do equipamento na prestação de serviços é inerente a ele, pois se trata de prestação de serviços de instalação e manutenção de luminárias portáteis.
- (f) Multa - FLD. O Relatório FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO, no item 601 - Acréscimos legais - Multa - traz somente as competências 01, 03 a 12/2007, e menciona como fundamento legal o artigo 35, I, II, III da Lei nº 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/99 que prevê a aplicação do artigo 61 da Lei 9.430/96. Já o Relatório Fiscal menciona como fundamento legal da multa a MP 449 de 04/12/2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27/05/2009, que no artigo 26 acrescenta o artigo 35-A a lei 8.212/91. Assim, em determinado documento conta fundamentação legal de multa de mora em outro momento a multa de ofício, que prova a contradição. O Acórdão não se pronunciou sobre esta questão, que é de fundamental importância, pois afeta profundamente o princípio da segurança jurídica, o que por si só induz a nulidade dos Autos de Infração por erro formal de lançamento.
- (g) Sustentação oral. Requer a intimação postal da data da sessão de julgamento, a fim de comparecimento, em consonância com disposto no artigo 52 e seguintes da Portaria MF nº 256/09.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 24/03/2015 (e-fls. 854/857), o recurso interposto em 23/04/2015 (e-fls. 859) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

kit Escolar. A fiscalização incluiu na base de cálculo das contribuições o valor de material escolar fornecido aos segurados empregados e seus dependentes nas competências 02/2007, 03/2007, 04/2007 e 05/2007 (e-fls. 16/17, 24 e 31), apurado com base nas Notas Fiscais lançadas na conta contábil "KIT ESCOLAR", tendo a fiscalização carreado aos autos o Acordo Coletivo de Trabalho - 2006/2007, em vigor no período de 01/10/2006 a 30/09/2007 (e-fls. 204/233), do qual consta a seguinte cláusula:

Cláusula 50ª - MATERIAL ESCOLAR

A empresa fornecerá um "KIT ESCOLA", na forma abaixo discriminada, para os dependentes dos empregados e empregados estudantes, até o ensino médio.

Esse quite não terá natureza salarial, não se integrando, portanto, ao salário do empregado para qualquer efeito trabalhista, previdenciário ou fiscal.

Da composição do "KIT ESCOLA":

A recorrente destaca que a norma coletiva trabalhista expressamente afasta a natureza salarial da verba, inclusive para o efeito previdenciário. A cláusula em questão, contudo, não tem o condão de prevalecer sobre o disposto na Lei nº 8.212, de 1991, na redação vigente ao tempo dos fatos geradores:

Lei nº 8.212, de 1991

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados 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 9.528, de 10.12.97) (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (...)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Ao apreciar a mesma redação da Lei nº 9.711, de 1998, o voto condutor do Acórdão nº 9202-007.685, proferido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, assevera:

De outra parte, no que se refere aos valores despendidos para o custeio de material escolar a situação é completamente diversa. É que a regra isentiva faz referência a “plano educacional que vise à educação básica (...) e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo”.

Observe que o regramento aqui referido (Lei nº 8.212/1991, art. 28, § 9º, alínea “t”) não faz menção a custeio de despesas com material escolar, mas tão somente a plano educacional, ou seja, bolsas de estudo visando educação básica e cursos de capacitação e qualificação profissional, não havendo como estender o favor legal a hipóteses não prevista expressamente em lei, em detrimento do art. 111 do CTN que impõe a interpretação literal da legislação tributária quando essa disponha sobre hipótese de exclusão de crédito tributário

Ao invocar decisões judiciais, a própria recorrente reconhece não haver jurisprudência vinculante sobre o tema. A jurisprudência administrativa do presente Conselho, entretanto, não ampara a pretensão da recorrente, uma vez que prevalece o entendimento de a isenção referida na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998, não alcançar o fornecimento de material escolar.

A natureza de verba ajustada aflora de sua origem em norma de trabalho autônoma, posta pelo exercício da autonomia privada coletiva, tendo a própria recorrente produzido prova a infirmar a sua alegação de defesa de não se tratar de verba habitual, eis que carrega aos autos sentença normativa a dispor sobre o Kit Escola fornecido no período de período de 01/10/2005 a 30/09/2006 (os presentes Autos de Infração dizem respeito ao Acordo Coletivo de 2006/2007, período de 01/10/2006 a 30/09/2007) demonstrando que a norma coletiva a dispor sobre o Kit Escola é reiteradamente ajustada com a categoria profissional e, por consequência, a utilidade é fornecida anualmente com habitualmente, tanto que a sentença normativa ratificou a cláusula já constante do anterior Acordo Coletivo de 2004/2005, vigente até 30/09/2005, mantendo-a sem modificações, tendo em vista a concordância das partes (e-fls. 436). Mesmo se tomando cada empregado individualmente, a verba tem caráter habitual, na medida que em que, iniciado o ano letivo, o Kit Escola é devido para o empregado que atenda ao previamente ajustado, ou seja, disponibilizado para o próprio empregado/dependente que cursar até o ensino médio.

No que toca à alegação de a ausência de uma relação pormenorizada dos trabalhadores impedir o cálculo do salário-de-benefício, nos termos do § 3º do inciso II do artigo 29 da Lei 8.213/1991, a significar a nulidade do lançamento, devemos ponderar que os benefícios são apurados pelas informações constantes do Cadastro Nacional de Informações Sociais, alimentado pelas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs, sendo da empresa a obrigação legal de as elaborar e transmitir as GFIPs com o valor do salário-

utilidade (Kit Escola), bem como de fazer constar o valor do salário-utilidade nas folhas de pagamento, por se tratar de parcela integrante da remuneração. A fiscalização mensurou a base de cálculo a partir da documentação que lhe foi fornecida, cabendo à recorrente o ônus de impugnar de forma específica eventual inconsistência, não bastando a alegação genérica de prejuízo ao salário-de-benefício.

Serviço Rural (MF - COM MAD FARIAS MO RURAL). A recorrente afirma ser inerente aos serviços de roçada e de construção de cerca a utilização de maquinário consistente em roçadeira tracionada por trator e de broca mecânica ligada a um trator, devendo ser aplicado o disposto no § 1º do art. 150 da IN SRP nº 03, de 2005, tendo apresentado cópias dos contratos (e-fls. 299/326) e das notas fiscais (e-fls. 280/298). No seu entender, não seria aplicável o art. 151 da IN SRP nº 03, de 2005, invocado pela decisão recorrida ao se pronunciar sobre o enquadramento em questão. A recorrente não nega a imputação de as notas fiscais não discriminarem valores para a utilização de equipamentos. Tendo os fatos geradores ocorrido na vigência da IN SRP nº 03, de 2005, devemos ponderar os seguintes dispositivos:

Art. 150. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento pela contratada esteja apenas previsto em contrato, 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:

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: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

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; III - sessenta e cinco por cento quando se referir à limpeza hospitalar e oitenta por cento quando se referir aos demais tipos de limpezas, do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

§ 1º Se a *utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, mas não estiver prevista em contrato*, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, desde que haja a discriminação de valores nestes documentos, observando-se, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, os percentuais abaixo relacionados:

§ 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: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

I - dez por cento para pavimentação asfáltica; I - e o seu fornecimento e os respectivos valores constarem em contrato, aplica-se o disposto no art. 149; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

II - quinze por cento para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;

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: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

a) dez por cento para pavimentação asfáltica; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

b) quinze por cento para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

c) quarenta e cinco por cento para obras de arte (pontes ou viadutos); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

d) cinquenta por cento para drenagem; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

e) trinta e cinco por cento para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

III - quarenta e cinco por cento para obras de arte (pontes ou viadutos); (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

IV - cinquenta por cento para drenagem; (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

V - trinta e cinco por cento para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais. (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

§ 2º Quando na mesma nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços constar a execução de mais de um dos serviços referidos nos incisos I a V do § 1º deste artigo, cujos valores não constem individualmente discriminados na nota fiscal, na fatura, ou no recibo, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada tipo de serviço, conforme disposto em contrato, ou o percentual maior, se o contrato não permitir identificar o valor de cada serviço.

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

Art. 151. Não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou utilização de equipamento e o uso deste 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, exceto no caso do serviço de transporte de passageiros, onde a base de cálculo da retenção corresponderá à prevista no inciso II do art. 150.

Art. 151. Não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou utilização de equipamento e o uso deste 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, exceto no caso do serviço de transporte de passageiros, para o qual a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, à prevista no inciso II do art. 150. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

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.

Das regras acima, extrai-se que, havendo previsão contratual para fornecimento de equipamentos ou a sua utilização seja inerente à natureza do serviço prestado, é cabível a dedução da base da retenção dos valores correspondentes, desde que haja destaque de tais valores nas notas fiscais. Nas notas fiscais (e-fls. 280/298), não houve o destaque dos valores correspondentes aos equipamentos. Assim, descabe a dedução da base de cálculo requerida, uma vez que, tanto o “caput” do art. 150 da IN n. 03, de 2005 quanto o seu § 1º, estipulam como condição para excluir os valores correspondentes aos equipamentos que haja discriminação destes nas notas fiscais.

Por fim, quanto ao decidido no Acórdão CARF 2401-01.378, não há referência no seu voto condutor sobre haver ou não destaque dos valores dos equipamentos nas notas fiscais para aplicação na redução da base de cálculo. Assim, mostra-se inviável querer aplicar ao caso concreto o entendimento firmado em tal precedente.

Mão-de- obra (MO - RETENCAO MO). A recorrente sustenta não ser cabível a retenção do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, em razão de os serviços executados não serem de construção civil (fora da exceção do art. 18, §5º, I, da Lei Complementar nº 123, de 2006) por não haver alteração da estrutura física do imóvel, mas apenas trabalhos preventivos para identificar eventuais danos em luminárias, lâmpadas ou fiações já existentes e sem previsão de material de construção, mas mera manutenção de bens já agregados à estrutura física do imóvel, bem como por ser a prestadora de serviços pertencente ao regime de tributação diferenciado das empresas de pequeno porte, sendo indevida a retenção de ISS da mão-de-obra e a presente autuação.

No caso concreto, houve lançamento em relação ao levantamento MO – RETENCAO MO apenas na competência 06/2007 (e-fls. 7 e 18), sendo impertinente a referência à Lei Complementar nº 123, de 2006, aplicável apenas a partir da competência 07/2007. Além disso, a recorrente não comprova nos autos a defesa indireta de mérito de que a Empresa de Pequeno Porte era optante pelo Simples Federal na competência 06/2007, havendo referência nas notas fiscais apenas ao Simples Paulista (e-fls. 327/330). Quanto ao serviço não ser de construção civil, a recorrente apenas reitera as alegações vertidas na impugnação, devendo prevalecer as razões de decidir veiculadas na decisão recorrida, transcrevo:

No entanto, apesar das considerações formuladas pela atuada, o lançamento deve ser mantido, pois, de acordo com a classificação das atividades trazida pela Comissão Nacional de Classificação – CONCLA, inclui os serviços de manutenção e reparo em sistemas de iluminação na seção “F” que trata de “CONSTRUÇÃO”.

Assim, quando se fala em manutenção e reparo, não se está referindo necessariamente em alterações estruturais, embora tais atividades sejam enquadradas como de construção civil, não fazendo diferença caso se tratem de equipamentos portáteis.

Portanto, para fins de definição das atividades sujeitas à retenção no caso de serviços prestados sob a forma de cessão de mão-de-obra, inclui-se entre as atividades de construção civil a manutenção e reparo em instalações elétricas.

Acrescente-se ainda que os elementos constantes dos autos não evidenciam de forma conclusiva que a utilização de equipamentos seria inerente à instalação e manutenção contratadas, não havendo discriminação de equipamentos e nem de valores nas notas fiscais, situação que afasta a incidência do art. 150, §1º, inciso II, da IN MPS/SRP nº 03, de 2005.

Multa - FLD e multa de ofício. Como revelam os relatórios DD – Discriminativo do Débito por competência e levantamento, a fiscalização aplicou a multa de mora prevista na legislação vigente ao tempo do fato gerador, retroagindo a multa de ofício prevista na legislação vigente ao tempo do lançamento ao considerá-la mais benéfica. Além disso, também foi elaborado um relatório FLD - Fundamentos Legais do Débito para cada AIOP e em cujo cabeçalho consta a advertência expressa: “de acordo com a legislação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores”. Por outro lado, o Relatório Fiscal é único para todos os Autos de Infração, invocando a MP 449 de 04/12/2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27/05/2009, ao motivar a retroação da multa mais benéfica. Logo, não há que se falar em contradição, tendo o voto condutor da decisão recorrida destacado que a fundamentação legal das multas aplicadas resulta do somatório dos relatórios FLDs com o Relatório Fiscal. Impõe-se, contudo, o reconhecimento da retroatividade da multa da Lei 8.212, de 1991, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941, de 2009 (Súmula CARF nº 196), sendo a multa, por óbvio, limitada a 20%.

Sustentação oral. A sustentação oral rege-se pelo regramento traçado no atual Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009¹.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

¹ Nas palavras da Ata da Reunião de julgamento, registrou-se meu voto, sem alteração de significado, nos seguintes termos: dar provimento parcial ao recurso voluntário para que, até a competência 11/2008, seja recalculada a multa, nos termos da Súmula CARF nº 196.