



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

Processo nº 11971.000556/2008-09
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-006.831 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de dezembro de 2018
Matéria RESTITUIÇÃO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente KAIZEN - CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/05/2006

CONSTRUÇÃO CIVIL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AFERIÇÃO INDIRETA. APLICABILIDADE.

O Fisco é autorizado, para fins previdenciários, a aferir indiretamente a remuneração dos segurados em obra de construção civil, com o percentual previsto na legislação de regência, quando os valores declarados como pagos aos obreiros forem inferiores à metade do valor bruto da respectiva Nota Fiscal de Serviços.

CONSTRUÇÃO CIVIL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AFERIÇÃO INDIRETA. APLICAÇÃO RETROATIVA DA NORMA. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se falar em retroatividade indevida quando a sistemática adotada no procedimento fiscal, em especial no que toca à aferição da remuneração da mão-de-obra, está alicerçado na mesma norma que se fez expressa nas Normas Complementares anteriores que trataram do assunto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Sergio da Silva, Denny Medeiros da Silveira, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, James Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

Relatório

Cuida o presente de Recurso Voluntário em face do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo sujeito passivo, contra decisão proferida pela DRF/RECIFE que, **neste processo**, indeferiu o Pedido de Restituição do contribuinte em 02.08.2011.

Por bem relatar o caso, valho-me do relatório do acórdão de piso, a diante colacionado:

Tem-se Requerimento de Restituição de Retenção - RRR de contribuições sociais (fl. 4), onde o contribuinte pleiteou a devolução de valores retidos de 11% sobre a nota fiscal de prestação serviços, nos moldes do art. 31, da Lei nº 8.212/91, referentes às competências 04/2006 e 05/2006, conforme extrato a seguir:

(...)

Houve emissão de um único despacho decisório DRF/RCE nº 309/2011, abrangendo 14 processos da mesma empresa, que deliberou pela procedência parcial da totalidade dos pleitos do interessado.

Consoante parecer fiscal, que embasou referida decisão, foram elaboradas diversas tabelas e arrolados diferentes normativos que tratam, em essência, da aferição indireta da remuneração de mão de obra, na prestação de serviços de construção civil com retenção de contribuições sociais. Consoante planilha à fl. 138, não houve crédito a restituir para o processo em pauta.

Cientificado do referido despacho decisório em 11/08/2011, o contribuinte, por meio de representante legal, interpôs manifestação de inconformidade (fls. 170 e 171), em 12/09/2011, ocasião em que requer a retificação da decisão proferida, argumentando, em síntese, a impossibilidade de aferição fixa (40% do faturamento) para todo o tipo de obra de construção, ponderando pela utilização da verdade material, que leve em consideração a mão de obra efetivamente trabalhada.

Como já dito, A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade no que toca ao discutido nestes autos (fls. 180/183), com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/05/2006

CONSTRUÇÃO CIVIL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AFERIÇÃO INDIRETA. APLICABILIDADE.

O fisco é autorizado, para fins previdenciários, a aferir indiretamente a remuneração dos segurados empregados em obra de construção civil, com o percentual previsto na legislação de regência, quando os valores declarados como pagos aos obreiros forem inferiores à metade do valor bruto da respectiva Nota Fiscal de Serviço.

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário em face do referido acórdão, por meio do qual aduziu, em resumo, a impossibilidade de aplicação retroativa da aferição indireta nos moldes previsto na IN 971/2009, na medida em que os fatos geradores seriam todos anteriores à sua vigência. (fls. 189/192).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, Relator

A recorrente tomou ciência do acórdão de piso em 27.04.2017, consoante se denota de fls. 186 e apresentou, tempestivamente, seu Recurso Voluntário em 26.05.2017 (fls. 188). Nesse sentido, dele passo a conhecer.

Como mencionado alhures, cuida o presente caso de Pedidos de Restituição de Contribuição Previdenciária resultante do confronto entre as retenções sofridas (11%) por conta da emissão de suas notas fiscais de prestação de serviços e o valor devido sobre sua folha de pagamento do mesmo período e com relação à mesma obra de construção civil.

A discussão em tela abarca três obras no período de abril e maio de 2006, consoante abaixo sintetizado.

PER	COMPETÊNCIA	CEI	COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO			VLR NF
			RETENÇÕES	*COMPENSAÇÃO	CRÉDITO	SOFREU RETENÇÃO
PAPEL	abr/06	37.310.00014/70	4.768,45	1.071,64	3.696,81	86.699,15
PAPEL	mai/06	37.310.00014/70	3.778,18	2.008,05	1.770,13	68.694,22
PAPEL	abr/06	37.310.00016/74	5.773,43	2.484,79	3.288,64	104.971,52
PAPEL	mai/06	37.310.00016/74	5.247,73	2.024,04	3.223,69	95.413,31
PAPEL	abr/06	37.310.00025/79	4.585,59	1.889,22	2.696,37	83.374,41
PAPEL	mai/06	37.310.00025/79	11.930,16	2.085,01	9.845,15	216.912,05

Ao longo do procedimento, a autoridade fiscal emitiu Termos de Intimação para que fossem apresentados os seguintes documentos/esclarecimentos:

TIF de 01.07.2011 - relativo a este e aos demais processos - fls. 7 do PAF 10480.724677/2011-04:

Planilhas discriminadas dos valores compensados, no período de 01/2005 a atual, informando a origem do crédito, o período do crédito e o valor compensado, principalmente das compensações efetuadas nas diversas matrículas CEI, para as quais são requeridas as restituições.

Após a apresentação de documentos/esclarecimentos, a autoridade fiscal procedeu à análise e apurou o crédito, no que toca à aferição da remuneração da mão-de-obra, à luz da sistemática, prevista nos artigos 618, I da Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18/12/2003¹, 427 da Instrução Normativa SRP nº 3, de 14/07/2005² e 450, I da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009³, da seguinte forma:

1 - Para determinação do valor de retenção:

Aplicou 11% sobre 50% do valor bruto das notas fiscais. Ou seja, aplicou 5,5% sobre o valor bruto estampado naqueles documentos fiscais.

2 - Para determinação do valor da mão-de-obra:

Aplicou 40% sobre 50% do valor bruto das notas fiscais. Ou seja, aplicou 20% sobre o valor bruto estampado naqueles documentos fiscais.

3 - Para apuração do crédito:

¹ INSTRUÇÃO NORMATIVA INSS/DC Nº 100, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2003

Art. 618. Para fins de aferição, a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços por empresa corresponde ao mínimo de:

I - quarenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - cinquenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo, no caso de trabalho temporário.

² INSTRUÇÃO NORMATIVA SRP Nº 3, DE 14 DE JULHO DE 2005

Art. 427. O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde no mínimo a quarenta por cento do valor dos serviços contidos na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

³ INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 971, DE 13 DE NOVEMBRO DE 2009

Art. 450. Para fins de aferição, a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços por empresa corresponde, no mínimo, ao percentual de:

I - 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - 50% (cinquenta por cento) do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo, no caso de trabalho temporário.

Aplicou sobre o valor determinado para mão-de-obra, a alíquota concentrada de 31 % (Patronal de 20% + Segurados de 8% + RAT de 3%) e comparou com o resultado do item 1 acima.

Quanto à sistemática adotada para a determinação do valor de retenção, cumpre salientar que é, a rigor, a mesma adotada pelo recorrente quando promoveu o destaque em suas notas fiscais, o que pode ser verificado pela razão entre os valores das colunas "RETENÇÕES" e "VLR NF SOFREU RETENÇÃO" constantes da planilha acima, da ordem de 5,5%.

A título ilustrativo, sintetizo a seguir 3 (três) apurações nos autos dos processos infra citados, que serão julgados nesta mesma sessão e que constaram nas tabelas integrantes do Despacho Decisório questionado.

A B C D E F G H I J K L M													
			COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO CONF PEDIDO			VLR NF	%	SAL. DE CONTRIBUIÇÃO		CP DEVIDA		CRÉDITO	
PROCESSO	COMP	CEI	RETENÇÕES	COMPENSA	CRÉDITO	RETENÇÃO	(D / G)	(J / G)	VALOR	ALÍQUOTA	VALOR	(D - L)	RESULTADO
10480.724677/2011-04	jan/09	46.020.00082/73	10.783,51	4.873,62	5.909,89	196.063,77	5,50%	20,00%	39.212,75	36,80%	14.430,29	-3.646,78	NÃO HÁ
10480.724677/2011-04	fev/09	46.020.00082/73	6.135,48	5.203,29	932,19	111.554,21	5,50%	20,00%	22.310,84	36,80%	8.210,39	-2.074,91	NÃO HÁ
10480.724677/2011-04	mai/09	46.020.00082/73	9.750,81	4.148,00	5.602,81	177.287,51	5,50%	20,00%	35.457,50	36,80%	13.048,36	-3.297,55	NÃO HÁ
11971.000552/2008-12	out/06	37.310.00014/70	1.406,30	250,67	1.155,63	25.569,10	5,50%	20,00%	5.113,82	31,00%	1.585,28	-178,98	NÃO HÁ
11971.000552/2008-12	out/06	37.310.00016/74	561,65	250,67	310,98	10.211,86	5,50%	20,00%	2.042,37	31,00%	633,14	-71,49	NÃO HÁ
11971.000552/2008-12	dez/06	37.310.00050/77	9.143,77	4.079,09	5.064,68	166.250,38	5,50%	20,00%	33.250,08	31,00%	10.307,52	-1.163,75	NÃO HÁ
11971.000556/2008-09	abr/06	37.310.00014/70	4.768,45	1.071,64	3.696,81	86.699,15	5,50%	20,00%	17.339,83	31,00%	5.375,35	-606,90	NÃO HÁ
11971.000556/2008-09	abr/06	37.310.00016/74	5.773,43	2.484,79	3.288,64	104.971,52	5,50%	20,00%	20.994,30	31,00%	6.508,23	-734,80	NÃO HÁ
11971.000556/2008-09	abr/06	37.310.00025/79	4.585,59	1.889,22	2.696,37	83.374,41	5,50%	20,00%	16.674,88	31,00%	5.169,21	-583,62	NÃO HÁ
11971.000557/2008-45	ago/06	37.310.00016/74	7.823,36	3.348,05	4.475,31	142.242,95	5,50%	20,00%	28.448,59	31,00%	8.819,06	-995,70	NÃO HÁ
11971.000557/2008-45	set/06	37.310.00016/74	2.229,07	794,37	1.434,70	40.528,64	5,50%	20,00%	8.105,73	31,00%	2.512,78	-283,71	NÃO HÁ
11971.000557/2008-45	set/06	37.310.00466/71	2.900,25	167,68	2.732,57	52.731,75	5,50%	20,00%	10.546,35	31,00%	3.269,37	-369,12	NÃO HÁ
11971.000783/2008-26	mar/07	37.310.00507/77	809,55	262,96	546,59	14.719,16	5,50%	20,00%	2.943,83	31,00%	912,59	-103,04	NÃO HÁ
11971.000783/2008-26	mar/07	37.310.00513/74	6.494,32	1.382,48	5.111,84	118.078,49	5,50%	20,00%	23.615,70	31,00%	7.320,87	-826,55	NÃO HÁ
11971.000783/2008-26	mar/07	37.310.00525/76	3.648,43	1.624,30	2.024,13	66.335,11	5,50%	20,00%	13.267,02	31,00%	4.112,78	-464,35	NÃO HÁ
11971.001367/2008-45	jan/08	37.310.00513/74	56.049,46	10.415,37	45.634,09	1.019.081,02	5,50%	20,00%	203.816,20	31,00%	63.183,02	-7.133,56	NÃO HÁ
11971.001367/2008-45	jun/08	37.310.00513/74	26.232,04	9.591,68	16.640,36	476.946,07	5,50%	20,00%	95.389,21	31,00%	29.570,66	-3.338,62	NÃO HÁ
11971.001367/2008-45	set/08	46.020.00069/76	567,25	195,99	371,26	10.313,69	5,50%	20,00%	2.062,74	31,00%	639,45	-72,20	NÃO HÁ
35212.000356/2006-36	ago/05	37.310.00492/72	6.096,51	1.357,60	4.738,91	110.845,64	5,50%	20,00%	22.169,13	31,00%	6.872,43	-775,92	NÃO HÁ
35212.000356/2006-36	set/05	37.310.00492/72	3.875,05	2.074,61	1.800,44	70.455,45	5,50%	20,00%	14.091,09	31,00%	4.368,24	-493,19	NÃO HÁ
35212.000356/2006-36	set/05	37.310.00486/75	1.473,94	272,58	1.201,36	26.798,91	5,50%	20,00%	5.359,78	31,00%	1.661,53	-187,59	NÃO HÁ

Todavia, na sequência do indeferimento de seus pleitos, o recorrente sustentou, em sua impugnação, a impossibilidade de aferição fixa (40% do faturamento) para todo o tipo de obra de construção, ponderando pela utilização da verdade material, que levaria em consideração a mão-de-obra efetivamente trabalhada.

De plano, cumpre ressaltar que o procedimento de arbitramento tem supedâneo legal no artigo 148 do CTN, que assim estabelece:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não

Processo nº 11971.000556/2008-09
Acórdão n.º 2402-006.831

S2-C4T2
Fl. 211

mereçam fê as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Referido argumento defensivo foi corretamente afastado pela decisão de piso, nos seguintes termos:

Para o deslinde da questão, mister apreciar os motivos que ensejaram a referida aferição.

Neste sentido, no processo em apreço, a tabela (f. 162) confronta o total da mão considerada pela empresa (coluna "Total M.O.") X valor da mão de obra obtido nas Notas Fiscais de Serviço (coluna "B.Cálculo"):

emissão	comp.	nº da nota	FL do proc.	Vir. Bruto	dedução	B.Cálculo	Vir. Destac.	11% da mão de obra	Total M.O.	% MO/NF	Tomador	CNPJ
CEI 37.310.00016/74												
03/04/08	04/08	579	13	104.971,52	52.485,76	52.485,76	5.773,43	5.773,43	8.107,17	15%	Fund. Apolônio Chaves	88.619.970/0001-58
05/05/08	05/08	584	51	95.413,31	47.706,65	47.706,65	5.247,73	5.247,73	6.603,99	14%	Fund. Apolônio Chaves	88.619.970/0001-58
CEI 37.310.00025/79												
20/04/08	04/08	581	26	83.374,41	41.687,21	41.687,20	4.585,59	4.585,59	6.163,87	15%	Dep.de Transito PE	97.537.810/0001-60
15/06/08	06/08	586	61	126.458,10	63.229,05	63.229,06	6.955,20	6.955,20			Dep.de Transito PE	97.537.810/0001-60
23/05/08	05/08	589	62	90.453,95	45.226,97	45.226,98	4.974,97	4.974,97			Dep.de Transito PE	97.537.810/0001-60
total				216.912,08	108.456,02	108.456,03	11.930,16	11.930,16	13.326,76	12%		
CEI 37.310.00014/70												
03/04/08	04/08	580	40	86.699,15	43.349,57	43.349,57	4.768,45	4.768,45	3.467,87	8%	Universid rural de PE	24.416.174/0001-06
05/05/08	05/08	583	78	88.694,22	34.347,11	34.347,11	3.778,18	3.778,18	6.523,09	19%	Universid rural de PE	24.416.174/0001-06

Por se tratar de obra de construção civil, onde é inerente a utilização de equipamentos, a serem deduzidos do total faturado, o valor da mão de obra deve corresponder, no mínimo, à metade do valor bruto das Notas Fiscais de Serviço, conforme normativos elencados na decisão recorrida, guardando, assim, proporção com o montante auferido pela empresa com a obra.

Pela análise da tabela supra, observa-se discrepância expressiva no tocante aos referidos montantes de mão de obra, o que, por si só, já autoriza a aferição em testilha, nos moldes do art. 450, I, da IN RFB 971/2009, aplicável no momento da emissão da referida decisão.

Destaque-se que a empresa não contestou os valores de mão de obra, apurados pelo fisco, restringindo-se a rebater o percentual fixo de 40% para todo tipo de obra de construção civil.

Ocorre que o citado normativo autoriza ao fisco aplicar o percentual em questão, não havendo discricionariedade ou arbitrariedade em seu agir. É que, uma vez identificado que o valor da mão de obra declarado pela empresa é inferior à metade do valor bruto das correspondentes Notas Fiscais de Serviço, como ocorrido no feito ora em mesa, a fiscalização é compelida a promover a aferição indireta nos moldes estabelecidos na mencionada legislação.

Por seu turno, o contribuinte não se desvencilhou do ônus de demonstrar que aquilo que declarou como salário de contribuição dos segurados correspondeu, de fato, ao utilizado em cada uma das obras faturadas.

Somem-se aos fundamentos acima, as constatações promovidas pela autoridade fiscal no sentido de que *"os valores dos salários de contribuição foram apurados pelo sistema, sendo considerado para tanto as informações prestadas pela empresa através das Guias de Recolhimentos do Fundo de Garantia e Informações para a Previdência social - GFIP, como retenção sofrida no mês. **Mesmo porque a empresa se contradiz quando declara nas notas fiscais de serviço o valor referente a mão de obra e declara em GFIP, como salário de contribuição para a mesma competência um valor bem inferior.**"*

Já em seu Recurso Voluntário - em função do então assentado pela DRJ - passou a tão somente sustentar a impossibilidade de aplicação retroativa da aferição indireta nos moldes previsto na IN 971/2009, na medida em que os fatos geradores seriam todos anteriores à sua vigência.

Nesse ponto, cumpre destacar que a sistemática adotada no procedimento fiscal, em especial no que toca à aferição da remuneração da mão-de-obra, está alicerçado na mesma norma que se fez expressa nas Normas Complementares anteriores que trataram do assunto, a saber, nos artigos 618, I c/c 159, I⁴, ambos da Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18/12/2003, 427 c/c 150, I⁵, ambos da Instrução Normativa SRP nº 3, de 14/07/2005 e

⁴ Art. 159. Quando o fornecimento de material ou a utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto o manual, estiver previsto em contrato, mas sem discriminação dos valores de material ou equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, a:

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

⁵ 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:

Processo nº 11971.000556/2008-09
Acórdão n.º **2402-006.831**

S2-C4T2
Fl. 213

450, I c/c 122, I⁶, ambos da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, não havendo que se falar, assim sendo, em aplicação retroativa do dispositivo citado naquela decisão.

Face ao exposto, VOTO no sentido de CONHECER do recurso apresentado para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

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

⁶ 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:

I - 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;