



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

Processo nº 14485.000522/2007-03
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-004.988 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de fevereiro de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FEBASP ASSOCIAÇÃO CIVIL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2003

RETENÇÃO SOBRE FATURAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR EMPREITADA. IMUNIDADE. OBRIGAÇÃO. Ainda que a recorrente fosse reconhecida como entidade imune ao recolhimento das contribuições sociais, remanesceria a sua obrigação de reter de sua contratada e recolher o percentual de 11% das faturas de prestação de serviço por empreitada.

BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO. A redução da base de cálculo para 50% do valor pago ao prestador de serviço por empreitada, com fornecimento de material, está em sintonia com o inciso I do art. 150 da IN SRP n.º 03/2005, dispositivo específico para apuração da retenção prevista no art. 31 da Lei n.º 8.212/1991.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2003

EMIÇÃO DE RELATÓRIO FISCAL SUBSTITUTIVO. INTRODUÇÃO DE NOVOS FUNDAMENTOS. CIÊNCIA DO LANÇAMENTO. Nos casos em que há elaboração de Relatório Fiscal Substitutivo com o objetivo de retificar a base de cálculo, considera-se, para fins de contagem do prazo decadencial, a cientificação do crédito tributário como ocorrida na data do recebimento do novo relatório pelo sujeito passivo.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. PRAZO DECADENCIAL. CONTAGEM PELA REGRA DO INCISO I DO ART. 173 DO CTN. Inexistindo antecipação de recolhimento das contribuições previdenciárias, a contagem do prazo decadencial tem como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que os tributos poderiam ter sido lançados.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) por maioria de votos, não conhecer de ofício da questão de nulidade na caracterização da cessão de mão de obra, postulada exclusivamente por meio da sustentação oral e afastar a nulidade decorrente de irregular retificação de ofício do lançamento. Vencidos os conselheiros Ronaldo de Lima Macedo, Marcelo Oliveira e Natanael Vieira dos Santos, que, por entenderem ser matéria de ordem pública, encaminhavam pelo conhecimento desta questão. II) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para declarar a decadência até a competência 11/2001, inclusive, a teor do inciso I do art. 173 do CTN, e, com relação às demais questões, negar provimento ao recurso.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ronaldo de Lima Macedo, João Victor Ribeiro Aldinucci, Natanael Vieira dos Santos, Marcelo Oliveira, Ronnie Soares Anderson, Kleber Ferreira de Araújo e Lourenço Ferreira do Prado.

Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº 16-16.839 de lavra da 13.^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em São Paulo I (SP), que julgou improcedente em parte a impugnação apresentada para desconstituir Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº 37.011.205-9.

O crédito em questão refere-se à exigência da contribuição a ser retida pelos tomadores de serviços por empreitada ou cessão de mão-de-obra no patamar de 11% do valor da nota fiscal/fatura, conforme art. 31 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.711/1998.

De acordo com o relatório fiscal, fls. 36/41, os fatos geradores referem-se aos pagamentos efetuados pela notificada pela prestação de serviços de empreitada na área de construção civil executados pela empresa Radiano Serviços de Construção Ltda.

Afirma-se que as notas fiscais não foram apresentadas e os valores dos pagamentos efetuados à empresa prestadora foram obtidos da contabilidade.

Cientificado do lançamento em 29/06/2006, o sujeito passivo ofertou impugnação, fls. 74/78, na qual, inicialmente, afirmou que é uma pessoa jurídica de direito privado, constituída em 23/09/1925, que se dedica à prestação de serviços educacionais, culturais e assistenciais de fins filantrópicos, tendo por objetivo propiciar à infância, à adolescência e à população em geral oportunidades de instrução e aprimoramento educacional.

Chamou a atenção de que teria se operado a decadência para as contribuições lançadas no exercício de 2000, em consonância com o que dispõe o inciso I do art. 173 do CTN.

A base de cálculo deveria ter sido reduzida a 40% do valor da nota fiscal, conforme preceitua o art. 427 da Instrução Normativa - IN SRP nº 03/2005.

Argumenta que, conforme disposições do artigo. 170, inciso I da mesma IN, não se sujeita à retenção, a prestação de serviços de administração, fiscalização, supervisão ou gerenciamento de obras, o que significa que os valores pagos a esse título apurados pelo Fiscal devem ser excluídos da base de cálculo.

Nos termos do inciso I do art. 150 do mesmo ato normativo, havendo previsão contratual do fornecimento de material, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, a 50% do valor da nota fiscal/fatura.

O então Serviço do Contencioso Administrativo da Delegacia da Receita Previdenciária em São Paulo - Sul, determinou a realização de diligência fiscal, fls. 173/176, no sentido de que fosse emitido relatório fiscal substitutivo para esclarecimentos acerca dos pontos questionados na impugnação.

O relatório substitutivo encontra-se às fls. 178/180. Ali o fisco fez a identificação das obras envolvidas no contrato com a empresa Radiano Serviços de Construção Ltda e enfatizou que a base de cálculo foi retificada para 50% dos valores pagos, tendo em vista a previsão contratual de fornecimento de material pela contratada.

Mais adiante, fl. 228, há um despacho do auditor fiscal, detalhando ao órgão de julgamento os passos seguidos na diligência. Eis as afirmações:

- a) as obras foram realizadas mediante empreitada parcial;
- b) aplica-se à espécie o art. 150 da IN SRP n.º 03/2005 e não o art. 247, conforme requereu o sujeito passivo;
- c) a mão-de-obra corresponde a 50% do valores pagos pelo serviço, tendo sido retificadas a base de cálculo do lançamento;
- d) não foram apurados valores sobre a prestação de serviços de administração, fiscalização, supervisão ou gerenciamento de obras;
- e) foram acostados o Termo de Arrolamento de Bens, Relação de Corresponsáveis e Relatório de Vínculos.

Cientificada do relatório substitutivo, a entidade apresentou nova impugnação, fls. 242/245, na qual repetiu a alegação relativa a decadência e acrescentou que lançamento afrontou o princípio da legalidade, posto que a Lei n.º 9.711/1998, que instituiu a retenção nada menciona a respeito da empreitada. Portanto, ao incluir este tipo de execução nas hipóteses de retenção, a IN SRP n.º 03/2005 extrapolou o seu poder de normatização, ferindo o princípio tributário da legalidade.

Na decisão de primeira instância, fls. 256/269, foi afastada a decadência, por entender o órgão *a quo* que o prazo decadencial para as contribuições sociais seria de 10 anos.

Mencionou que a Lei n.º 8.212/1991, na redação dada pela lei n.º 9.711/1998, bem como o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, incluem nas hipóteses de retenção também a empreitada.

Afirmou que a retenção legalmente autorizada se presume feita e que não cabe à tomadora de serviços alegar a sua não efetivação para afastar a responsabilidade de recolher o tributo.

Ponderou ainda que não se aplica ao caso em destaque o art. 427 da IN SRP n.º 03/2005, haja vista que aqui não se cogita a aferição indireta da base de cálculo, mas de fixação de percentual de retenção da base de cálculo em serviço de empreitada parcial.

Sustentou que, mesmo que a entidade notificada ostentasse a condição de imune ao recolhimento das contribuições sociais, ainda assim ela teria obrigação de efetuar a retenção e recolhimento da contribuição da sua contratada.

Por fim, acatou-se a proposta de retificação da base de cálculo encaminhada pelo fisco em sede de diligência, reduzindo-se os valores apurados a 50% das quantias pagos à empreiteira.

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, fls. 274/279, no qual, alegou que, malgrado a sua condição de imune, foi surpreendida com a presente notificação.

Pugnou pela declaração parcial da decadência e pede que a base de cálculo seja reduzida a 40% do valor das notas fiscais, nos termos do art. 427 da IN SRP nº 03/2005.

Ao final pede pelo provimento integral do recurso, pela juntada, se necessário, de novos elementos e pela realização de sustentação oral.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Decadência

Pede a recorrente que, com esteio no inciso I do art. 173 do CTN, seja reconhecida a decadência para as competências do ano de 2000.

Por esse dispositivo o prazo decadencial tem como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ao fisco só é dado o direito de agir no momento em que o sujeito passivo passa a ser inadimplente quanto ao recolhimento do tributo. Assim, considerando-se que no período lançado o prazo para recolhimento era o dia 2 do mês subsequente à ocorrência do fato gerador, para a competência 12/2000, somente se poderia considerar o contribuinte devedor após o dia 03 de janeiro de 2001, dia imediatamente posterior ao vencimento do tributo.

Assim, para essa competência (12/2000), o fisco somente poderia efetuar o lançamento após o terceiro dia do mês de janeiro de 2001 e, por conseguinte, o prazo decadencial tem como *dies a quo*, pela regra do inciso I do art 173 do CTN, o primeiro dia do ano de 2002, que é o exercício subsequente aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

De se concluir que para a competência 12/2000 o prazo decadencial somente se esgotaria em 31/12/2006, ou seja, cinco anos após 01/01/2002, que é primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o fisco poderia ter efetuado o lançamento.

Há, todavia, uma questão a ser considerada no presente caso, a qual têm o condão de alterar a delimitação do período decadente. Falo da emissão de relatório fiscal substitutivo, com reabertura do prazo de defesa.

Cabe-nos, então, verificar se no presente caso a emissão de novo relatório fiscal com reabertura do prazo de defesa produz o efeito de alterar o marco final do prazo de decadência, ou se devemos considerá-la apenas um incidente ocorrido no curso do processo administrativo fiscal sem maiores repercussões, uma vez que o documento de constituição do crédito é o mesmo, ou seja, o AI manteve o número de identificação original.

Vamos aos fatos. O lançamento se refere à exigência de contribuições não retidas pela entidade notificada. Após a apresentação da defesa, o órgão de primeira instância determinou a emissão de relatório fiscal substitutivo, em razão de haver detectado necessidade retificação da base de cálculo.

O relatório substitutivo foi juntado às fls. 301/304, no qual o fisco reduziu o valor da matéria tributável a 50% das quantias pagas à empresa prestadora.

A leitura do relatório fiscal substitutivo não deixa dúvida de que após a diligência fiscal, a autoridade lançadora promoveu alteração quanto à fixação da base de cálculo.

Diante do teor do novo relatório, não há dúvida que se trata de lançamento retificado, com devolução do prazo de defesa ao sujeito passivo, merecendo assim que se considere como data da ciência do AI aquela em que o contribuinte recebeu o relatório substitutivo, qual seja, 14/11/2007, ver fl. 236.

Sobre questão semelhante esta Câmara já se pronunciou, conforme Acórdão nº 2401-003.075, assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/09/2001 a 28/02/2006*

*LANÇAMENTO INSUBSISTENTE LAVRATURA DE
RELATÓRIO FISCAL SUBSTITUTIVO PRAZO
DECADENCIAL.*

Não contendo o lançamento original os requisitos mínimos de validade, por falta de motivação e descrição precisa do fato gerador, sendo elaborado Relatório Fiscal Substitutivo com o objetivo de sanar tais vícios, o prazo decadencial deve ser contado da data da notificação do contribuinte da lavratura do Relatório Fiscal Substitutivo, e não da notificação do lançamento original.

*AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO E
DESCRIÇÃO PRECISA DOS FATOS GERADORES.
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE POR
VÍCIO MATERIAL.*

A falta de indicação precisa dos fatos que motivaram o lançamento, bem como da origem do crédito tributário lançado, fulminam o lançamento do nulidade, por vício material.

Devemos estender, por esse motivo, o reconhecimento da decadência até a competência 11/2001, haja vista que a ciência do lançamento retificado ocorreu em 14/11/2007, com recebimento do relatório fiscal substitutivo.

Imunidade

Embora alegue a sua condição de imune frente às contribuições sociais, a recorrente nada trouxe de provas para socorrer suas alegações.

Mas como bem se mencionou na decisão recorrida, ainda que houvesse o reconhecimento da imunidade, esse fato em nada alteraria a obrigação de reter e recolher as contribuições de sua tomadora.

É que a posição da notificada é apenas de responsável pela retenção e recolhimento da contribuição da empresa prestadora, não lhe recaindo nenhum ônus financeiro que pudesse afetar a sua suposta imunidade.

Assim, mesmo que na condição de contribuinte, a notificada estivesse acobertada pela imunidade, sua posição de responsável tributário não excluiria a obrigação de efetuar e recolher a contribuição de seu prestador de serviço por empreitada, nos termos do art. 31 da Lei n.º 8.212/1991.

É fora de dúvida que esta obrigação é extensiva às entidades imunes, como se pode ver da própria IN SRP n.º 03/2005:

Art. 316. A entidade beneficente de assistência social em gozo de isenção é equiparada às empresas em geral, ficando sujeita ao cumprimento das obrigações acessórias previstas no art. 60 e, em relação às contribuições sociais, fica obrigada a:

(...)

V - efetuar a retenção prevista nos arts. 140 e 172, se for o caso, quando da contratação de serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada e recolher o valor retido em nome da empresa contratada, conforme disposto nos arts. 156 e 158.

Essa obrigação decorre também do que dispõe o § 5.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991, assim redigido:

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

De se concluir que descabe o argumento da recorrente quanto a sua condição de imune para afastar a obrigação em tela.

Redução da base de cálculo

Ao verificar que o contrato de empreitada parcial firmado entre a recorrente e a empresa Radiano Serviços de Construção Ltda continha previsão para fornecimento de material pela prestadora, o fisco efetuou retificação da base de cálculo, tomando como fundamento o disposto no art. 150, I, da IN SRP n.º 03/2005:

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:

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

(...)

Nesse sentido, a base de cálculo da retenção foi reduzida a 50% das quantias pagas à empresa prestadora dos serviços de construção civil.

A recorrente postulou a sua redução a 40% nos termos do art. 427 da mesma IN. Não devemos lhe dar razão.

O referido dispositivo carrega a seguinte redação:

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.

A leitura do dispositivo deixa claramente transparecer que o seu cabimento refere-se aos casos em que haja necessidade de se aferir indiretamente a base de cálculo das contribuições nos casos de prestação de serviços, quando o fisco não disponha dos elementos necessários à apuração direta da base tributável.

O art. 427 da IN SRP n.º 03/2005 é utilizado para a quantificação da base de cálculo da contribuição, ao passo que o inciso I do art. 150, tem lugar quando se trata da fixação da base de cálculo da retenção, que se refere a uma antecipação da contribuição devida.

Portanto, a retificação da base de cálculo promovida pela DRJ está em perfeita consonância com a legislação de regência.

Não posso deixar de assinalar que da tribuna o patrono da empresa suscitou uma possível nulidade, por entender que a alteração na base de cálculo, efetuada em sede de diligência representaria revisão do lançamento, a qual não foi devidamente fundamentada pelo fisco.

Tratando-se de nulidade, entendo que deva a questão ser enfrentada, independentemente de haver constado no recurso voluntário. Todavia, deixo de acatar a ocorrência da suposta mácula, haja vista que, tendo a retificação sido promovida antes da decisão de primeira instância, com reabertura do prazo para impugnar, inexistiu qualquer prejuízo ao direito de defesa do sujeito passivo.

Assim, não há de declarar a nulidade, ante a falta de demonstração de prejuízo à recorrente, que teve preservada a possibilidade de se defender com amplitude, diria que até com mais elementos de que quando da emissão do relatório originário.

Conclusão

Voto por afastar a preliminar de nulidade e por dar provimento parcial ao recurso, ao reconhecer a decadência até a competência 11/2001.

Kleber Ferreira de Araújo.