



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15983.000575/2007-68
ACÓRDÃO	9202-011.598 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	COMPANHIA SIDERURGICA PAULISTA -COSIPA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/1999 a 30/09/2001

RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas torna estes inaptos para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face do acórdão nº 2202-009.149 (fls. 1783/1789), o qual negou provimento ao recurso voluntário e manteve o lançamento de crédito tributário relativo a diferença de retenção da parcela correspondente a 11% do valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços em função da contratação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, conforme ementa abaixo disposta:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/03/1999 a 30/09/2001 CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU DA FATURA.

Na ausência de discriminação do valor do relativo a material e equipamento no contrato ou na nota fiscal, a empresa contratante de serviços de manutenção de instalações e equipamentos e montagens, prestados mediante cessão de mão de-obra, deverá reter 11% sobre o valor bruto dos serviços contidos em nota fiscal, fatura ou recibo e recolhê-los à Seguridade Social.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Utilizo os seguintes trechos do relatório contido no acórdão recorrido, por bem retratar a questão:

O Relatório Fiscal do Auto de Infração está às fls. 27 e seguintes. Conforme relatado pelo julgador de primeira instância:

2. O lançamento foi apurado com base nas notas fiscais ou faturas de prestação de serviços emitidas para a empresa em epígrafe, no período de 03/99 a 09/2001

...

4. Inconformada com o procedimento fiscal, a autuada apresentou peça impugnatória de fls. 48 a 58, alegando, em síntese, que:

(...)

4.4 A contratada forneceu material, mas não discriminou os valores desse material no contrato de prestação de serviços, apenas indicou nas notas fiscais o valor retido, referente 11% sobre a cessão de mão de obra;

4.5. O procedimento adotado pela COSIPA e pela contratada foram de extrema cautela, eis que pelo fato de não existir a discriminação de valores de maquinários e equipamentos no contrato de prestação de serviços, sempre consideraram como base de cálculo para a retenção dos 11%, o percentual de 70% sobre os valores pagos a título de mão de obra;

(...)

13. Devidamente cientificada da diligência fiscal em 23/05/2013, a empresa autuada se manifestou às fls. 1.671/1.693, argumentando, em síntese, que:

13.1. Nos contratos juntados aos autos pela impugnante, verifica-se que há expressa previsão de fornecimento de materiais e equipamentos pela contratada. Não há a discriminação do valor destes insumos, considerando a impossibilidade de previsão do valor anterior à prestação dos serviços objetos dos contratos. Mas, tal fato não inviabiliza a exclusão desses valores da base de cálculo da contribuição previdenciária retida, pois, para tanto, basta que se obedeça aos parâmetros estabelecidos pela legislação (OS 209/2005, INSS).

13.2. A Impugnante comprovou os dois requisitos exigidos pela legislação, pois anexou os contratos comprovando a previsão de fornecimento do material e equipamento pela contratada **e também anexou os relatórios discriminando os materiais adquiridos mês a mês**. Todos esses documentos estão anexados aos autos.

(...)

13.7. Diante disto, devem ser apreciados os fatos e os documentos ora apresentados, pois demonstram de modo inequívoco a correção dos procedimentos realizados pela Impugnante, quando da retenção/repasse das contribuições previdenciárias relativos aos contratos de prestação de serviços realizados com cessão de mão de obra com fornecimento de materiais e/ou equipamentos.

Em face do citado acórdão, a contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 1813/1816), os quais foram negados, conforme despacho de fls. 1813/1816.

A Contribuinte, então, apresentou Recurso Especial (fls. 1824/1835) visando rediscutir a seguinte matéria: **deduções na base de cálculo para retenção de 11% sobre fatura de prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada**. Indicou como paradigma o acórdão nº 2301-002.643, ao argumento de que referida decisão “*admitiu a exclusão dos valores gastos com materiais e equipamentos da base de cálculo das contribuições previdenciárias, nos exatos termos do disposto no § 7º, art. 219, do RPS, em obediência ao princípio da verdade material*” (fl. 1827).

Pelo despacho de fls. 1846/1850 foi dado seguimento ao Recurso Especial da contribuinte.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e retornaram com as contrarrazões de fls. 1852/1855.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte, cujo objeto envolve o debate acerca do seguinte tema:

- a) **deduções na base de cálculo para retenção de 11% sobre fatura de prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada** (paradigma nº 2301-002.643).

I. CONHECIMENTO

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 1787/1788):

Conforme relatado, toda a insurgência recursal repousa no fato de entender a recorrente que a base de cálculo do lançamento estaria equivocada, uma vez que, conforme por ela demonstrado, havia previsão contratual de fornecimento de materiais para a execução dos serviços contratados mediante cessão de mão de obra, de forma que não foi observada, quando do lançamento, a aplicação da norma prevista nos itens 17 e 17.1 da Ordem de Serviço nº 209 do INSS.

(...)

De fato às fls. 68 e seguintes constam cópia do contrato que tem a seguinte previsão no item 3.4 (da mesma forma, o contrato transcrito no recurso):

3.4. Recursos fornecidos pela CONTRATADA:

3.4.1. mão de obra: a necessária à prestação/execução dos serviços.

3.4.2. equipamentos: os necessários à prestação/execução dos serviços.

3.4.3. materiais: os necessários à prestação/execução dos serviços.

3.4.4. ferramentas: as necessárias à prestação/execução dos serviços.

Nota-se pelos termos contratuais que nele não há qualquer referência a valor, de forma que não se tem configurada, no caso concreto, a previsão do art. 17 da OS 209, invocada pela recorrente ao longo de toda a discussão, ou seja:

17 - A contratada que esteja obrigada a fornecer material ou dispor de equipamentos próprios ou de terceiros indispensáveis à execução do serviço, cujos valores estejam estabelecidos contratualmente, sendo as parcelas correspondentes discriminadas na nota fiscal, fatura ou recibo, os respectivos valores não estarão sujeitas à retenção.

Por sua vez, o item 17.1 da mesma OS disciplina que

17.1 - Na hipótese de não constar no contrato os valores referentes a material ou equipamentos, deverão ser discriminadas as respectivas

parcelas na nota fiscal, fatura ou recibo, não se admitindo que o valor relativo aos serviços seja inferior a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto.

Ora, em nenhuma das notas fiscais apresentadas há discriminação das parcelas/valores relativos a materiais.

Nesse sentido, assim se manifestou o julgador de piso:

30. Vejamos, a autuada junta em sua defesa, às fls. 104, documento emitido pela empresa prestadora – DAD – emitido em 11 de outubro de 2001, no qual discrimina notas fiscais, valor de mão de obra, valor de materiais, locações e outros, valor total da nota e valor da retenção para o INSS, relativos à competência de março de 1999. Repete esse procedimento em relação às demais competências insertas no presente levantamento.

Entretanto esse procedimento não se coaduna com os preceitos dispostos no artigo 219 em seu § 7º do decreto 3.048/99, motivo pelo qual muito embora tenham sido, sim, analisados todos os documentos juntados aos autos pela impugnante, fato é que os mesmos não foram capazes de desconstituir o lançamento efetuado observando todas as normas vigentes.

31. Também nos documentos apresentados pela empresa autuada nas demais ocasiões em que a mesma se manifestou nos autos do processo, não foi possível identificar qualquer elemento que comprovasse que a empresa observou as normas vigentes quando da retenção e do recolhimento da contribuição previdenciária devida sobre os valores relativos aos serviços prestados com cessão de mão de obra.

No documento de fl. 104, que a recorrente invoca como prova, há discriminação do que seria, nas notas fiscais emitidas pela empresa contratada, os valores referentes a mão de obra e os valores referentes a materiais. No entanto, tal documento não se constitui em prova, pois a legislação determina que a parcela referente a materiais e outros deve vir discriminada na nota fiscal e não em outro documento. Em relação à primeira nota anexada, por exemplo, consta da mesma (fl. 107) a seguinte informação:

Serviços de Recozimento conforme contrato IPO 10863 – aditivo 2 – 25.558,00

Valor total do Serviços – 25.558,00

Valor da retenção para Seguridade Social (INSS) = 1.970,27

De outra forma, consta no documento de fl. 104:

Nº. 0070 de 03/03/1999:

Mão de Obra R\$ 17.911,60

Materiais, Locações e Outros R\$ 7.676,40

Valor total da Nota — R\$ 25.588,00:

Retenção p/ INSS —R\$ 1.970,28

Em que pesem as informações contidas no documento de fl. 104, prevalecem as informações contidas nas notas fiscais, que são, no caso, os documentos comprobatórios previstos na legislação.

Assim, não havendo nenhuma referência a valor de material/equipamento, nem no contrato, nem nas notas fiscais, correto o procedimento da fiscalização em apurar a diferença não retida de contribuição, nos termos do art. 18 da mesma OS INSS/DAF nº 208/1999, invocada, que assim disciplina:

18 - Na falta de discriminação do valor da parcela relativa a material ou equipamento na nota fiscal, fatura ou recibo, a base de cálculo para a retenção será o seu valor bruto. (g.n.).

(destaques no original)

Cito trechos do voto proferido no acórdão paradigma nº 2301-002.643:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2001 a 31/08/2004

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. AUSÊNCIA DE DISCRIMINAÇÃO DOS VALORES CORRESPONDENTES A MATERIAL OU EQUIPAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO. RETENÇÃO INCIDENTE SOBRE O VALOR BRUTO.

Conforme o artigo 31, da Lei 8.212/91, vigente à época dos fatos, a empresa contratante de serviços executados mediante cessão 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 até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de obra.

No caso de o contratado comprovar os valores correspondentes a material ou equipamento utilizados na prestação do serviço haverá a possibilidade da dedução na base de cálculo da contribuição, como permitido no parágrafo 7º, do artigo 219, do Regulamento da Previdência Social.

(...)

Voto

2. Conforme narrado pelo fisco, o lançamento do débito se deu com base nas diferenças de base de cálculo que foram utilizadas para a retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviço, devida quando da contratação de serviços mediante cessão de mão de obra ou empreitada.

3. E sobre o assunto, o contribuinte aduz que reteve o percentual determinado em lei, mas que como o parágrafo 7º do artigo 219 do Decreto 3.048/99, traz a

possibilidade de que sejam feitas deduções em sua base de cálculo, optou por utilizar-se de tal prerrogativa. Eis o inteiro teor do dispositivo:

(...)

4. Assim, com base na leitura do parágrafo transcrito acima, seguindo a ordem estabelecida em sua redação, entendo que no caso de o contratado discriminar os valores correspondentes a material ou equipamento utilizados na prestação do serviço haverá a possibilidade da dedução na base de cálculo da contribuição.

5. Isso porque, se não houver o detalhamento dos valores lançados nas notas fiscais, não há como o agente fiscalizador saber quanto foi pago pelo fornecimento de material ou equipamento e quanto, efetivamente, corresponde à remuneração da cessão de mão de obra.

6. Ocorre que no presente caso, conforme reconhecido pelo próprio agente fiscalizador, **a recorrente juntou aos autos**, em conjunto com a peça impugnativa, **notas fiscais, contratos e medições dos serviços prestados, as quais são vinculadas às referidas faturas.**

(...)

9. Assim, depreende-se do objeto dos contratos de coleta de lixo e de transporte de resíduos que, como as despesas e providências inerentes ao serviço são de responsabilidade da contratada, a contratação prevê a utilização de materiais por parte da Terracon.

10. No que se refere aos contratos de Pavimentação e Construção de creche feitos entre o Município e a Terracon consta da cláusula “OBRIGAÇÕES E RESPONSABILIDADES DA CONTRATADA” que “caberá à CONTRATADA o fornecimento de todos os materiais da mão-de obra necessária, bem como pelo fornecimento de todos os equipamentos e ferramentas necessários, inclusive o equipamento individual de segurança, assim como, pelo pagamento de todos os encargos sociais e demais obrigações decorrentes da mão-de-obra”. (f. 158)

11. E as medições apresentadas em conjunto com as notas fiscais, de ff. 412/676, discriminam, de forma clara e precisa, o tipo de serviço prestado (cessão de mão de obra, equipamentos e material) e o valor correspondente a cada um, sendo que o cálculo utilizado para a obtenção do valor, sobre o qual incidiu a retenção de 11%, encontra-se destacado no corpo das referidas notas.

12. Assim, com base nas considerações feitas, entendo que **devem ser observados pelo fisco os valores que guardem relação com as notas fiscais as quais possuam em anexo medições e previsão contratual expressa de que a prestação de serviço se dará com a utilização de equipamentos e materiais fornecidos pela contratada.**

(...)

14. Dessa forma, voto por dar provimento parcial ao recurso considerando a documentação carreada nos autos que demonstram a utilização de materiais na

execução dos contratos, o que deve ser abatido dos valores totais das notas fiscais.

Com a devida vênia, entendo que não merece conhecimento o recurso especial.

Apesar dos casos recorrido e paradigma parecerem semelhantes, por envolver discussão quanto ao documento comprobatório do valor dos equipamentos/materiais a ser excluído da retenção dos 11%, há uma divergência fática significativa entre os casos.

No acórdão recorrido, o julgador explanou que há previsão contratual do fornecimento de materiais, equipamentos e ferramentas pela contratada, cujos valores não estavam previstos no contrato. Nesta hipótese, para fim de exclusão dos referidos valores da base de retenção, eles deveriam estar discriminados na nota fiscal, fatura ou recibo, conforme estabelece o item 17.1 da OS 209/99:

17.1 - Na hipótese de não constar no contrato os valores referentes a material ou equipamentos, deverão ser discriminadas as respectivas parcelas na nota fiscal, fatura ou recibo, não se admitindo que o valor relativo aos serviços seja inferior a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto.

Ato contínuo, destacou a Turma recorrida que “em nenhuma das notas fiscais apresentadas há discriminação das parcelas/valores relativos a materiais” (fl. 1787). Para tanto, apontou que a contribuinte acostou aos autos documento contendo a discriminação do que seriam, nas notas fiscais, os valores referentes a mão de obra e os valores referentes a materiais. No entanto, ponderou que tal documento **não se constitui em prova**, “pois a legislação determina que a parcela referente a materiais e outros deve vir discriminada na nota fiscal e não em outro documento” (fl. 1788).

Quanto ao caso do paradigma apresentado, além de constar em contrato que cabia à contratada o fornecimento de todos os materiais da mão-de obra necessária (o que se assemelha ao presente caso), a contribuinte apresentou, em conjunto com as notas fiscais, **as medições discriminando, de forma clara e precisa, o tipo de serviço prestado** (cessão de mão de obra, equipamentos e material) e o valor correspondente a cada um.

Neste sentido, a Turma paradigmática entendeu que as ditas “medições” seriam documentos vinculados às notas fiscais, conforme trechos abaixo destacados:

6. Ocorre que no presente caso, conforme reconhecido pelo próprio agente fiscalizador, a recorrente juntou aos autos, em conjunto com a peça impugnativa, notas fiscais, contratos e **medições dos serviços prestados, as quais são vinculadas às referidas faturas**.

(...)

11. E **as medições** apresentadas em conjunto com as notas fiscais, de ff. 412/676, **discriminam, de forma clara e precisa**, o tipo de serviço prestado (cessão de mão de obra, equipamentos e material) e o valor correspondente a cada um, sendo

que o cálculo utilizado para a obtenção do valor, sobre o qual incidiu a retenção de 11%, encontra-se destacado no corpo das referidas notas.

12. Assim, com base nas considerações feitas, entendo que **devem ser observados pelo fisco os valores que guardem relação com as notas fiscais as quais possuam em anexo medições** e previsão contratual expressa de que a prestação de serviço se dará com a utilização de equipamentos e materiais fornecidos pela contratada.

Entendo que este ponto revela uma divergência fática suficiente entre os casos, pois no paradigma a Turma Julgadora entendeu que o documento intitulado “medições” era vinculado à nota fiscal, ou seja, era parte integrante da fatura. Sendo assim, as informações constantes no documento denominado “medições” eram, no final das contas, dados previstos na própria nota fiscal/fatura. Com isso, por aplicação direta do art. 219, § 7º, do Decreto nº 3.048/99, decidiu excluir da base de cálculo da retenção o valor correspondente ao material ou equipamentos, haja vista a discriminação dos valores contida na nota fiscal.

Já no caso dos autos, a Turma recorrida não teve este mesmo entendimento em relação ao documento apresentado pela contribuinte a fim de comprovar o valor dos materiais. Ou seja, a decisão recorrida concluiu que o documento apresentado, em que pese trazer informações sobre os valores, **“não se constitui em prova, pois a legislação determina que a parcela referente a materiais e outros deve vir discriminada na nota fiscal e não em outro documento”** (fl. 1788). Com isso, **resta nítido que a Turma recorrida entendeu não ser o referido documento vinculado às notas fiscais/faturas.**

Ou seja, no caso recorrido, em razão do contexto fático-probatório existente, considerou-se inexistir prova do valor fornecido pela contratada a título de material e equipamentos, sendo indevida a exclusão da base de cálculo de retenção. Consequentemente, não houve interpretação divergente do art. 219, § 7º, do Decreto nº 3.048/99, como alega a contribuinte.

Neste sentido, verifica-se contexto fático distinto entre os casos, o que afasta a possibilidade de conhecimento do recurso especial.

Lembramos que o recurso é baseado no art. 118, do Regimento Interno (RICARF), o qual define que caberá Recurso Especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Trata-se de recurso com cognição restrita, não podendo a CSRF ser entendida como uma terceira instância, ela é instância especial, responsável pela pacificação de conflitos interpretativos e, consequentemente, pela garantia da segurança jurídica.

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu

conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

Assim, para caracterização de divergência interpretativa exige-se como requisito formal que os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas sejam suficientemente semelhantes para permitir o 'teste de aderência', ou seja, deve ser possível avaliar que o entendimento fixado pelo Colegiado paradigmático seja perfeitamente aplicável ao caso sob análise, assegurando assim o provimento do recurso interposto. E, no presente caso, entendo que este requisito não foi cumprido.

Desta forma, com a devida vênia, por envolver contexto fático distinto, o Acórdão nº 2301-002.643 não é apto a evidenciar a divergência jurisprudencial apontada.

Portanto, não conheço do recurso especial.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim