



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

**Processo n°** 17546.000594/2007-79  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-007.300 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 4 de junho de 2019  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** AMSTED-MAXION FUNDIÇÃO E EQUIPAMENTOS FERROVIÁRIOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/05/2004

DECADÊNCIA. PRAZO QÜINQUÊNAL. COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO ANTECIPADO.

Havendo o pagamento antecipado do tributo a que alude o artigo 150 do CTN, é de se aplicar a regra então prevista em seu § 4º para a contagem do prazo decadencial.

CONSTRUÇÃO CIVIL. RETENÇÃO DE 11%.NOTA FISCAL.

A empresa contratante de serviços de construção civil 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, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216.

RETENÇÃO. FORNECIMENTO DE MATERIAL E/OU EQUIPAMENTO. BASE DE CÁLCULO.

Para que haja a dedução na base de cálculo da retenção, faz-se necessário que as parcelas referentes à mão de obra e aos materiais e/ou equipamentos empregados estejam discriminadas na nota fiscal, fatura ou recibo, bem como que tenha havido tal previsão no referido contrato de empreitada.

JUROS SELIC. CABIMENTO.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, excluindo-se do lançamento as competências até 03/2001, inclusive, uma vez que atingidas pela decadência.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Sergio da Silva, Denny Medeiros da Silveira (presidente), João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Gabriel Tinoco Palatinic (suplente convocado), Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

## **Relatório**

Cuida o presente de Recurso Voluntário em face de acórdão que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Por bem relatar o caso, valho-me do relatório da decisão acima citada:

**Conforme Relatório Fiscal (fls. 71/80), trata-se o presente de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, cadastrada sob o DEBCAD nº 35.606.739-4, lavrada para efeito de constituição do crédito relativo à alíquota incidente sobre os valores da nota fiscal ou fatura de serviços, em face da contratação de serviços de *construção civil (obras, manutenção e reparos)*, executados mediante empreitada de mão-de-obra pela empresa *SP Engenharia e Construções Ltda.*, nas competências de 02/1999 a 05/2004.**

**Consta, ainda, desse Relatório, que foi apresentado contrato de prestação de serviços, com a previsão do fornecimento de material/equipamento, mas sem estipulação dos valores, o que impossibilitou a dedução das bases de cálculo. E que não foram apresentadas todas as notas fiscais, o que resultou na apuração dessas bases pela escrituração contábil. Mas que foram deduzidos os recolhimentos apresentados (GRPS/GPS), com códigos de pagamento 2631 – Contribuição retida sobre NF/Fatura de Serviços.**

Regularmente impugnado o lançamento, a instância de piso julgou-o procedente em parte, consoante acórdão a seguir ementado (fls. 764/780):

**PREVIDENCIÁRIO. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. TOMADOR. RETENÇÃO. RECOLHIMENTO. OBRIGATORIEDADE. LANÇAMENTO.**

A empresa contratante de serviços, executados mediante cessão de mão-de-obra, deve reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida, no prazo legal, em nome da empresa cedente da mão-de-obra.

**PREVIDENCIÁRIO. BASE DE CÁLCULOS. INCORREÇÃO. RETIFICAÇÃO.**

A constatação de erro, na tomada dos valores da base de cálculos, reclama a retificação do valor da contribuição exigida.

Em seu recurso voluntário de fls. 785/804 sustentou o recorrente:

**Em preliminar e prejudicial de mérito.**

Da nulidade do lançamento e da decisão de piso:

Que teriam sido pautados apenas em presunção.

Que a decisão recorrida, ao colher "novos fundamentos" do autuante para que justificasse seu entendimento de que o caso tratava-se de cessão de mão de obra, não reabriu o prazo de 15 (quinze) dias para defesa, mas sim, o prazo de 10 (dez) como se fosse mera manifestação ao final da instrução probatória.

Que a falta de apresentação de documentos não autorizaria entender que houvera a cessão de mão de obra, mas justamente o contrário.

Que haveria decadência das competências anteriores a março de 2001.

**Quanto ao mérito.**

Que no caso concreto não teria havido a cessão de mão de obra com relação ao serviço prestado de "construção civil", na medida em que o ajuste entre a recorrente e a prestadora de serviços, não se limitava ao simples fornecimento de mão de obra, sob controle e orientação do contratante do serviços, mas de pacto envolvendo típica obrigação de resultado, que depende, inclusive, de capacidade técnica específica.

Que quando há o fornecimento de material e mão-de-obra de forma conjunta, deve-se excluir, da base de cálculo sobre a qual incide a retenção de 11%, o valor correspondente ao material fornecido.

Que a decisão recorrida não considerou, após o período de 9/1999, o fornecimento de materiais que constaram discriminados nas respectivas notas fiscais, que estão em consonância com o contrato acostado às fls. 218/230, firmado com a SP Engenharia, por prazo indeterminado, para serviço de construção e manutenção, na medida em que sua cláusula 3.2 previa expressamente a obrigação da contratada de "*fornecer...equipamentos, máquinas ... e todos os materiais necessários à execução dos serviços*".

Que seriam inaplicáveis os juros Selic.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, Relator

O contribuinte tomou ciência do acórdão recorrido em 11/2/08, consoante se denota de fls. 783, e apresentou seu Recurso Voluntário, tempestivamente, em 12/3/08, conforme fl. 785. Observados os demais requisitos para admissibilidade, dele passo a conhecer.

### **Da nulidade do lançamento e decisão recorrida.**

Sobre essa matéria, aduz o autuado que tanto o lançamento quanto a decisão de piso teriam sido pautados apenas em presunção.

E que a decisão recorrida, ao colher "os novos motivos" do autuante para que justificasse seu entendimento de que o caso tratava-se de cessão de mão de obra, não teria reaberto o prazo de 15 (quinze) dias para defesa, mas sim, o prazo de 10 (dez) como se fosse mera manifestação ao final da instrução probatória.

E mais, que a falta de apresentação de documentos não autorizaria entender que houvera a cessão de mão de obra, mas justamente o contrário.

Não obstante o brio demonstrado neste tema, não comungo desse entendimento.

O lançamento valeu-se da escrituração contábil/fiscal do recorrente, de parte das notas fiscais de sua emissão, bem como de um único contrato para assentar que o serviço que lá especificavam se enquadraria, a rigor, no disposto no artigo 31 da Lei 8.212/91, já que não teriam sido apresentados, durante o procedimento fiscal, todos os outros Contratos de Prestação de Serviços relacionados ao referido prestador, assim como parte das notas fiscais arroladas, o que acabou prejudicando, naquele momento, a determinação das condições e forma e execução dos serviços contratados, que pudessem acarretar, inclusive, qualquer redução na base imponible.

Não significa dizer que tanto o lançamento, quanto à decisão recorrida tivessem se pautado em presunções, na medida em que os elementos de que dispunha o autuante asseguravam-no, a seu juízo, a prestação do serviço de construção civil, que independentemente da modalidade da prestação, se por cessão de mão de obra ou se por empreitada, imporiam ao contratante, a rigor, o dever de retenção dos 11 %.

Tampouco há de se dizer que houvera uma indevida inversão do ônus da prova. Os elementos carreados aos autos pelo Fisco, não tão robustos se é que assim pode dizer, só se deu dessa forma em função do não atendimento a intimações fiscais por parte do autuado. Entender de forma diversa equivaleria, ao meu ver, em fazer *tabula rasa* do princípio pelo qual a ninguém é dado o direito de valer-se da própria torpeza.

Confira-se o TIAD de fls. 60.

Prosseguindo, foi com a instauração do contencioso é que a autuada apresentou, dentre outros documentos, outros quatro contratos. Com isso, o julgador de primeira instância houve por bem colher a manifestação do autuante acerca da prova somente agora produzida.

Na sequência, em 18/1/07, o autuante produziu a informação de fls. 500/521, acerca das informações/documentos trazidos tardiamente pelo sujeito passivo.

Perceba-se, com isso, que não se trataram de "novos motivos" do autuante a ensejar a reabertura do, à época, prazo de 15 (quinze) dias para recorrer, mas sim, de simples manifestação do Fisco acerca dos documentos apresentados tardiamente pelo autuado, findo o procedimento fiscal e que justificou o prazo de 10 (dias) para manifestação do interessado, com fulcro no artigo 44 da Lei 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.<sup>1</sup>

Registre-se que o recorrente apresentou - no prazo assinalado - sua manifestação em substanciais 4 (quatro) laudas, quando comparadas com as mesmas 4 (quatro) produzidas pelo Fisco (417/422) em função da análise **dos contratos** trazidos somente junto à impugnação, fazendo-me concluir pela inexistência de qualquer prejuízo em sua defesa.

Assim sendo, em prestígio ao princípio *pas de nullité sans grief*, pelo qual é assentado inexistir nulidade processual sem que dela decorra prejuízo às partes, tenho por, neste ponto, mantidos o lançamento e a decisão recorrida.

### **Da decadência.**

Quanto à decadência suscitada, penso assistir razão ao recorrente.

A decisão recorrida, ao afastá-la, valeu-se do já superado prazo decenal. Hoje, temos por quinquenal o prazo para o fisco constituir o crédito tributário.

Como é cediço, há de se aplicar, para a contagem desse prazo quinquenal, a regra geral determinada pela artigo 173, I do CTN quando demonstrada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação OU quando inexistente o pagamento antecipado a que alude o artigo 150, § 4º daquele diploma.

---

<sup>1</sup> LEI 9.784/99

Art. 44. Encerrada a instrução, o interessado terá o direito de manifestar-se no prazo máximo de dez dias, salvo se outro prazo for legalmente fixado.

Nesse rumo, impõe-se verificar se há evidências, nos autos, de que tenha havido pagamento antecipado com relação a tais retenções.

O DAD - Discriminativo Analítico de Débito de fls. 7/16 não traz o aproveitamento, no lançamento, de qualquer recolhimento.

Em seu Recurso Voluntário a recorrente não é categórica em afirmar que promovera qualquer recolhimento com relação a tal prestador de serviço. Muito pelo contrário, sua tese é alicerçada justamente na dispensa dessas retenções.

Todavia, o "**Demonstrativo de Pagamentos e Apuração das Retenções Devidas**" de fls. 84/99 noticia o aproveitamento de retenções a atrair a aplicação da regra especial ditada pelo artigo 150, §4º do CTN. Veja-se a estrutura do demonstrativo:

A N E A U A							
DEMONSTRATIVO DE PAGAMENTOS E APURAÇÃO DAS RETENÇÕES DE							
NFLD : 35.606.739-4		LEV: 122		SP ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA			
NF	DATA	VALOR	BC DEVIDA	RET DEVIDA	RETIDA	DIFERENÇA	AP
<b>ESTABELECIMENTO TOMADOR:</b>			<b>01.599.436/0001-01</b>				

Frise-se que o autuante não identificou, no caso, apropriação indébita, induzindo-me a concluir que as retenções apontadas naquele relatório foram, de fato, recolhidas.

Nesse rumo, a considerar que a ciência do lançamento deu-se em 27.4.06, (fls. 2), há de se reconhecer decaídas as competências compreendidas até, inclusive, março de 2001, à luz do artigo 150, §4º do CTN.

### Mérito

Sobre esse tema, sustenta a recorrente que no caso concreto não teria havido a cessão de mão de obra com relação ao serviço prestado de "construção civil", na medida em que o ajuste entre a recorrente e a prestadora de serviços, não se limitava ao simples fornecimento de mão de obra, sob controle e orientação do contratante do serviços, mas de pacto envolvendo típica obrigação de resultado, que depende, inclusive, de capacidade técnica específica.

Pois bem. O artigo 31 a Lei 8.212/91 assim dispunha à época dos fatos:

*Art. 31. 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, observado o disposto no § 5º do art. 33.*

[...]

§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - empreitada de mão-de-obra;

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei no 6.019, de 3 de janeiro de 1974

Nota-se do dispositivo acima, que a empreitada de mão de obra é, também, enquadrada na situação capaz de dar ensejo ao dever de retenção por parte do tomador.

Veja-se que a própria lei estabelece, de forma exemplificativa, alguns serviços que, por sua natureza ou por política fiscal, se enquadrariam - presumidamente - como cessão de mão de obra, dentre eles o de empreitada de mão de obra.

Seu parágrafo §4º funcionaria, *mutatis mutandi* e a exemplo do que se tem no Direito Penal, como uma espécie de Norma Tributária em Branco em sentido estrito<sup>2</sup>, na medida em que o próprio dispositivo se reportaria a outra norma - editada no âmbito do Poder Executivo - no intuito de determinar o enquadramento de outros tipos de serviço ao regime da cessão de mão de obra.

Tem-se com isso, assim penso eu, uma espécie de delegação legislativa a que o chefe do executivo possa definir qual ou quais os serviços, que por sua natureza ou política fiscal, se amoldariam aos requisitos daquele § 3º, transferindo ao contribuinte, assim sendo, o ônus da comprovação de que determinado serviço, ainda que integrante daquele rol, estaria sendo prestado em condições diversas daquelas estabelecidas no § 3º encimado.

Por outro lado, caso determinado serviço não estivesse lá enumerado, caberia ao Fisco a comprovação de que sua prestação observara o disposto naquele parágrafo. É como vejo.

E assim foi feito. O Decreto 3.048/99, que aprovou o Regulamento da Previdência Social, trouxe para o mundo jurídico, em novo rol exemplificativo, a presunção de

---

<sup>2</sup> NORMA PENAL EM BRANCO

É um preceito incompleto, genérico ou indeterminado, que precisa da complementação de outras normas. A doutrina distingue as normas penais em branco em sentido lato e em sentido estrito. As normas penais em branco em sentido lato são aquelas cujo complemento é originário da mesma fonte formal da norma incriminadora. Nesse caso, a fonte encarregada de elaborar o complemento é a mesma fonte da norma penal em branco, há, portanto, uma homogeneidade de fontes legislativas. As normas penais em branco em sentido estrito, por sua vez, são aquelas cuja complementação é originária de outra instância legislativa, diversa da norma a ser complementada, e aqui há heterogeneidade de fontes, ante a diversidade de origem legislativa.

Fonte: <https://www.direitonet.com.br/dicionario/exibir/1417/Norma-penal-em-branco>

que outros 23 tipos de serviços, dentre eles encontra-se o construção civil, se amoldariam, por sua natureza, ao regime da cessão de mão de obra.

*Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216.*

*§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da [Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974](#), entre outros.*

[...]

*III - construção civil;*

Por sua vez, o § 3º do artigo suso mencionado estabelece que os serviços de construção civil também estão sujeitos à retenção de que trata seu *caput* mesmo quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra.

Já o artigo 169 da IN SRP nº 3/2005, estabelecia que, na construção civil, se sujeita à retenção:

*I - a prestação de serviços mediante contrato de empreitada parcial, conforme definição contida na alínea "b" do inciso XXVIII, do art. 413;*

*II - a prestação de serviços mediante contrato de subempreitada, conforme definição contida no inciso XXIX, do art. 413;*

*III - a prestação de serviços tais como os discriminados no Anexo XIII;*

*IV - a reforma de pequeno valor, conforme definida no inciso V do art. 413.*

Com isso, em que pese a previsão legal, a norma manteve a contratação de serviços de engenharia mediante contrato de **empreitada total/global**, em tese, de fora da sobredita sistemática, o que fez com que o autuante, após análise dos 4 (quatro) contratos apresentados junto à defesa, excluísse do lançamento, as notas fiscais emitidas em função de 3 (três) desses instrumentos.

Registre-se que o contrato **não acatado** como sendo serviço mediante empreitada global, teve sua análise nos seguintes termos:

Segundo seu item 2.1 o objeto deste Contrato são Serviços de construção e manutenção civil, em regime de preço unitário conforme elencado no ANEXO I. Como este Anexo não foi trazido aos Autos restou impossibilitada a caracterização dos serviços prestados, a determinação dos valores de mão de obra, materiais, equipamentos utilizados e conseqüentemente a redução na base de cálculo para a Retenção.

Não caracterizado neste contrato o regime de empreitada global

Da mesma sorte, aquele apresentado no curso do procedimento fiscal não continha características a autorizar concluir pelo regime de empreitada global.

Assim sendo, uma vez incontroversa a questão acerca do tipo de empreitada, se total ou se parcial, toda a discussão relacionada a se houve ou não a cessão de mão de obra, afigura-me desnecessária, posto que a legislação determina a retenção - no âmbito da construção civil - mesmo nos casos de contratação por empreitada.

Com isso, penso que, nesse ponto, não há reparos no lançamento.

### Base de Cálculo

Sobre esse tema, aduz a autuada que quando há o fornecimento de material e mão-de-obra de forma conjunta, deve-se excluir, da base de cálculo sobre a qual incide a retenção de 11%, o valor correspondente ao material fornecido.

Nesse rumo, a decisão recorrida não teria considerado, após o período de 9/1999, o fornecimento de materiais que constaram discriminados nas respectivas notas fiscais, que estariam em consonância com o contrato acostado às fls. 218/230, firmado com a SP Engenharia, por prazo indeterminado, para serviço de construção e manutenção, na medida em que sua cláusula 3.2 preveria expressamente a obrigação da contratada de "*fornecer...equipamentos, máquinas ... e todos os materiais necessários à execução dos serviços*".

Pois bem.

Compulsando os autos, em especial as faturas de serviços emitidas em abril de 2001 em diante, período não alcançado pela decadência, pode-se notar que, de fato, não há, no seu corpo, notadamente no campo "DISCRIMINAÇÃO (ou Notas Fiscais, Série e Data)", a discriminação dos valores relativos à mão de obra e aos materiais, mas apenas um carimbo ao final do documento, no seguinte formato:

BASE DE CÁLCULO PARA RETENÇÃO DO IISS	
MATERIAIS: . . . . RS	6000.00
MÃO-DE-OBRA: . . . RS	9000.00
RETENÇÃO 11% SOBRE A MÃO-DE-OBRA	

Confira-se os padrões nos dois períodos:

**Fatura de Serviços de 26/7/99 (fls. 547):**

Quantidade	DISCRIMINAÇÃO (ou Notas Fiscais, Série e Data)	PREÇO	
		Unitário	Total
	Fornecimento de materiais e mão-de-obra para execução de Demolições e Alvenaria Laboratório Fundação.	-	3.000,00
	OC nº 318.9648		
	Materiais R\$ 1.200,00		
	Mão-de-Obra R\$ 1.800,00		
	Retenção Segurid. Social (11%)	-	198,00

**Fatura de Serviços de 20/7/01 (fls. 687:**

Unidade	Quantidade	DISCRIMINAÇÃO (ou Notas Fiscais, Série e Data)	PREÇO	
			Unitário	Total
		Fornecimento de materiais e mão-de-obra para construção de fundação para Dêsmolador, destorrador e silo de 100 ton.	-	15.000,00
		OC:- 337.0741		
		Retenção Segurid. Social	-	990,00

A Legislação citada na decisão recorrida traz, em resumo e a grosso modo, a seguinte regra para a redução da base de cálculo, no caso de empreitada **com** fornecimento de material e/ou equipamento.

Há **sempre** a necessidade da discriminação das parcelas na nota fiscal, fatura ou recibo, sendo que:

Se os valores dos equipamentos e/ou materiais estiverem estabelecidos contratualmente, deduz-se a parcela a eles correspondente, que estiver discriminada na nota fiscal, fatura ou recibo; e

Se os valores dos equipamentos e/ou materiais **não** estiverem estabelecidos contratualmente, a discriminação dessa parcela e a dedução, não pode se dar maior que 50% do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo.

No caso em exame, como dito alhures, tenho que a não discriminação dessas parcelas no corpo das faturas impede a dedução de qualquer valor da base de cálculo da retenção.

Quanto a este tema, sem reparos na decisão de piso.

**Juros Selic**

No que toca a essa matéria, trago à colação o enunciado da Súmula CARF nº 4, nos termos a seguir:

**Súmula CARF nº 4:**

*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).*

Face ao exposto, VOTO no sentido de CONHECER do recurso, REJEITAR a preliminar de nulidade, para DAR-LHE parcial provimento, com vistas a extirpar do lançamento, em virtude da decadência, as competências compreendidas até março de 2001, inclusive.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti