



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 37172.001823/2005-11
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2401-011.742 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de maio de 2024
Recorrentes CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ SA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/04/2002

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VIGÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 103.

Para fins de conhecimento de Recurso de Ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE STF Nº 8.

O prazo decadencial para constituição dos créditos de contribuição previdenciária é de cinco anos.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ. EFEITO REPETITIVO.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ, ao julgar o Recurso Especial nº 973.733-SC na sistemática dos recursos repetitivos, definiu que o termo inicial da contagem do prazo decadencial deve seguir o disposto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional - CTN na hipótese de pagamento antecipado do tributo e ausência de dolo, fraude ou simulação na conduta do sujeito passivo. Caso contrário, deve observar o teor do art. 173, I, do mesmo diploma legal.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

É vedado ao contribuinte inovar na postulação recursal para incluir alegações que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO DE 11%.

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra é obrigada a reter e recolher, em nome da contratada, 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso de Ofício. Por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário,

exceto quanto à matéria preclusa, para, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para declarar a decadência até a competência 11/1999.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos até o julgamento de primeira instância, transcrevo o relatório da decisão recorrida (e-fls. 1062/1064):

DO LANÇAMENTO

Trata-se de crédito lançado pela Fiscalização Previdenciária, contra a empresa acima identificada, no valor de R\$ 6.295.616,89 (seis milhões, duzentos e noventa e cinco mil e seiscentos e dezesseis reais e oitenta e nove centavos), consolidado em 28.09.2005, que, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 384/388, corresponde às contribuições devidas à Seguridade Social relativas à retenção prevista no artigo 31 da Lei 8.212/91 com a redação dada pela Lei 9.711/98, para o período de 02/1999 a 04/2002.

É parte integrante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito a Planilha de Diferenças Apuradas entre Retenção Recolhida e a Retenção Devida, às fls. 389/563, que discrimina, além de outros, as Notas Fiscais apuradas, os prestadores de serviços e as retenções devidas.

De acordo com o Relatório Fiscal, para fins da retenção exigida no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, os valores dos serviços foram apurados conforme os seguintes percentuais aplicados sobre o valor bruto da Nota Fiscal:

- a) Apresentação de contrato com previsão do uso de material e equipamento, sem discriminação no mesmo, mas discriminado na Nota Fiscal: 50%;
- b) Não apresentou contrato, mas o uso de equipamento é inerente e a Nota Fiscal discriminou o valor do equipamento: 50%;
- c) Apresentou contrato com previsão de utilização de meios mecânicos, sem discriminação de valores, mas com discriminação na Nota Fiscal:

I Drenagem: 50%;

II Obras de Arte: 45%;

III Pavimentação Asfáltica: 10%;

IV Terraplenagem: 15%, e;

V Demais serviços com a utilização de meios mecânicos: 35%.

d) Na falta de discriminação, na Nota Fiscal, do valor da parcela relativa a material ou equipamento, a base de cálculo para a retenção foi o seu valor bruto;

e) Na prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra relativa à operação de transportes de cargas e passageiros: 30%.

DA IMPUGNAÇÃO

2. A empresa, inconformada com a Notificação Fiscal, apresentou defesa (cópia) dentro do prazo legal, às fls. 576/582.

Ainda, quando do encaminhamento dos autos ao Serviço de Fiscalização para o cumprimento de diligência, foi juntada a peça de impugnação “original” (fls. 594/602) e planilha elaborada pela empresa contendo impugnação individual dos lançamentos de retenção (fls. 609/769), isso porque estes se encontravam em outra Unidade de Atendimento - Cobrança, conforme relatado no Despacho de fls. 591.

3. Citando a Ordem de Serviço - OS INSS/DAF nº 209, de 20 de maio de 1999, que estabelece procedimentos de arrecadação e fiscalização da retenção incidente sobre o valor dos serviços e das contribuições devidas sobre a remuneração decorrente da prestação de serviços através de cessão de mão-de-obra ou empreitada, vigente à época dos fatos geradores, a empresa impugnante seleciona três hipóteses em que a fiscalização aplicou “equivocadamente” os percentuais sobre o valor bruto da nota fiscal de prestação de serviços:

3.1. 50% - Apresentou contrato com previsão de uso de material e equipamento, mas sem discriminação no mesmo, mas discriminado na nota fiscal.

Diz que todos os serviços, por ela contratados e demonstrados em planilha anexa, decorrem da Construção Civil com a utilização inerente de equipamentos mecânicos, portanto, o percentual da retenção a ser aplicado sobre o valor bruto das notas fiscais deve ser aquele previsto no item 17.3 da OS 209, de 1999: Demais serviços com utilização de meios mecânicos - 35%.

3.2. 50% - Não apresentou contrato, mas o uso de equipamento é inerente e a nota fiscal discriminou o valor do equipamento. .

Trata-se de prestação de serviços na área da Construção Civil, e, por conseguinte, não pode ser aplicado isoladamente o item 17.1 da OS 209, de 1999.

O dispositivo correto é o item 17.3 da OS 209, que determina que todos os demais serviços da construção civil com a utilização de equipamento (a exceção de drenagem, terraplanagem, obras de arte, pavimentação) não podem ter a importância relativa ao serviço em relação ao valor bruto inferior a 35%.

3.3. 100% - Na falta de discriminação do valor da parcela relativa a material ou equipamento na nota fiscal.

Os itens 17.1 e 17.1.1 da OS 209 determinam que, na hipótese de não constar no contrato ou na respectiva nota fiscal os valores referentes a material ou equipamentos, mas a prestação do serviço for inerente à sua execução, o percentual mínimo é de 50%.

Como os serviços constantes da planilha em anexo à impugnação referem-se à obra de Construção Civil, deve-se aplicar o percentual mínimo de 35%, conforme dispõe o item 17.3 (demais serviços com utilização de meios mecânicos).

4. Em anexo, às fls. 609/769, junta planilha contendo impugnação individual dos lançamentos de retenção em que foram aplicados “equivocadamente” os percentuais de 100% ou 50% sobre o valor bruto da nota fiscal como base de cálculo da retenção.

5. Por fim, requer, em face dos argumentos declinados na impugnação, a nulidade / extinção do lançamento fiscal representado pela NFLD nº 35.476.371-7, e, caso não seja este o entendimento, requer a aplicação do percentual de 35% ao invés dos percentuais aplicados de 50% ou 100%, como já discorrido, a exceção para os serviços de drenagem (50%), obras de arte (45%), pavimentação asfáltica (10%) e terraplanagem (15%).

Protesta pela juntada posterior de outros documentos ou informações imprescindíveis e capazes de assegurar julgamento favorável à Impugnante.

DA DILIGÊNCIA

6. Tendo em vista as alegações da Impugnante, os autos foram baixados em diligência para a revisão do lançamento nas situações nas quais a utilização de equipamento é inerente à execução dos serviços (em especial quando relacionados a serviços da construção civil - item 17.1.1 c/c 17.3 da OS 209/99), bem como ser necessária a previsão contratual quando a Nota Fiscal discriminar o emprego de material (item 17 e 17.1 da mesma Ordem de Serviço), isso de acordo com os despachos de fls. 589 e 1008/1010.

Em resposta, a Fiscalização juntou os seguintes demonstrativos:

- a) Planilha I - Justificativas da Apuração e Indicativo de Manutenção ou Retificação dos Valores Lançados;
- b) Planilha II - Novo Cálculo das Diferenças de Retenções Devidas e Valores a Excluir;
- c) Planilha III - Totalização por Levantamento e por Competência dos Valores Excluídos e Saldo Remanescente;
- d) Planilha IV - Lançamentos Remanescentes após Retificação.

Fica aqui registrado que, juntamente com a presente Decisão-Notificação (DN), está sendo encaminhada à Impugnante a Planilha IV, uma vez que esta sintetiza as informações dos demais demonstrativos (justificativa da manutenção ou retificação dos valores lançados, cálculo das retenções devidas e saldo remanescente por estabelecimento tomador/ levantamento / competência / Nota Fiscal).

Deve-se observar que a Planilha IV, diferentemente do demonstrativo em anexo à impugnação (por ordem de levantamento), está de acordo com o Discriminativo Analítico de Débito - DAD (fls. 041161) e com a Planilha que acompanhou a NFLD (fls. 389/563), ou seja, por ordem de estabelecimento tomador/ levantamento / competência, isso para possibilitar a análise da retificação procedida, tanto para o julgador como para a empresa impugnante, e a emissão do Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR, em anexo à presente Decisão-Notificação.

A Fiscalização também prestou os seguintes esclarecimentos:

> Estabelecimento Tomador: 119021005273 - Levantamento: 061 - Competência: 03/99. (Página 25 de 161 da Planilha anexa à impugnação).

A empresa informa que a NF 008024 acoberta os valores das AD, mas não apresenta a NF. AD significa que foi feito adiantamento, portanto sujeito à retenção.

Observo também que a empresa não juntou GRPS.

> Estabelecimento Tomador: 119021005273 - Levantamento: 079 - Competência: 03/99. (Página 28 de 161 da Planilha anexa à impugnação).

A empresa informa que localizou a GRPS, mas não a apresenta.

> Estabelecimento Tomador: 119020624677 - Levantamento: 136 - Competência: 03/99. (Página 45 de 161 da Planilha anexa à impugnação).

A empresa informa que contém erro da Fiscalização, mas não o identifica.

Obs.: O serviço prestado foi retificado para 35% da NF 1941. (Página 7 de 81 da Planilha IV).

> Estabelecimento Tomador: 119020624677 - Levantamento: 109 - Competência: 11 e 12/99. (Página 35 de 161 da Planilha anexa à impugnação).

Retificado o percentual para 35% dos valores brutos das Notas Fiscais (demais serviços com utilização de meios mecânicos), uma vez que a empresa prestadora Fresar Tecnologia de Pavimentos foi contratada apenas para a execução do serviço de

fresagem e não para a pavimentação asfáltica (percentual reduzido de 10%), onde estão incluídos, além dos equipamentos, o material empregado (massa asfáltica).

Observo que os esclarecimentos acima são pontuais em relação aos prestados na Planilha IV - Lançamentos Remanescentes após Retificação, que está sendo encaminhada, juntamente com a presente Decisão-Notificação, à empresa impugnante.

7. É o relatório.

O Lançamento foi julgado Procedente em Parte através da Decisão-Notificação nº 11.401.4/0425/2007 assim ementada (e-fls. 1062/1070):

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 31 DA LEI 8.212/91, REDAÇÃO DADA PELA LEI 9.711/98.

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra é responsável pela contribuição previdenciária de 11% (onze por cento) em relação aos serviços a ela prestados.

Houve Recurso de Ofício da referida Decisão-Notificação (e-fls. 1070).

Cientificada da decisão de primeira instância e do Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR em 26/08/2008 (e-fls. 1195/1196), a interessada interpôs Recurso Voluntário em 25/09/2008 (e-fls. 1200/1215) contendo, em apertada síntese, os argumentos a seguir.

- Aduz que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 por meio da Súmula Vinculante nº 8 e suscita a decadência parcial do débito com base no art. 150, §4º, do CTN.

- Sustenta que a fiscalização não evidenciou a existência de todos os elementos caracterizadores da cessão de mão-de-obra nos contratos analisados, o que resultou em um lançamento sem discriminação clara dos fatos geradores e com cerceamento do seu direito de defesa.

- Reitera a alegação de sua Impugnação de que houve erro na apuração da base de cálculo da retenção nos casos em que foi considerado 100% do valor bruto da nota fiscal, haja vista tratar-se de obras de construção civil. Entende que os itens 17.1, 17.1.1 e 17.3 da OS 209 de 1999 devem ser interpretados de forma conjunta e requer a reforma da decisão recorrida para que seja aplicado o percentual de 35% em todos esses casos.

Voto

Conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

Recurso de Ofício

Para fins de conhecimento de Recurso de Ofício, impõe-se observar o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, conforme entendimento consolidado na Súmula CARF nº 103, de adoção obrigatória por seus Conselheiros:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

No presente caso, deve ser aplicado o disposto na Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Tendo em vista que o julgamento de primeira instância exonerou o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos de multa em montante inferior ao piso definido pela referida Portaria, não cabe o conhecimento do Recurso de Ofício interposto.

Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário é tempestivo, contudo, deve ser parcialmente conhecido.

Decadência

Ainda que se trate de questão não apontada na Impugnação, cabe a este Colegiado apreciar a decadência suscitada no Recurso Voluntário por se tratar de matéria de ordem pública.

Como apontado pela recorrente, o art. 45 da Lei nº 8.212/91, que previa o prazo de dez anos para a constituição dos créditos relativos a contribuições previdenciárias, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF através da Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20/06/2008, com enunciado abaixo transcrito:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.

Nos lançamentos por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário extingue-se em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, desde que tenha sido efetuado pagamento antecipado de parte do imposto e que não tenha sido comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional - CTN. Nas hipóteses de ausência de pagamento ou nos casos de dolo, fraude e simulação, a contagem do prazo quinquenal inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, do CTN.

É nesse sentido a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733/SC (Tema Repetitivo 163):

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

No presente caso, para deslinde da controvérsia faz-se necessário verificar a existência de recolhimentos de contribuições previdenciárias aptos a atrair a aplicação do art. 150, §4º, do CTN. Importante ressaltar que os pagamentos devem guardar identidade com a regra de incidência tributária em que se baseou o lançamento, ou seja, com a retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91.

Observa-se, contudo, que não consta do RDA - Relatório de Documentos Apresentados integrante do Auto de Infração (e-fls. 350/362) nenhum recolhimento relacionado à retenção sobre nota fiscal ou fatura decorrente da prestação de serviços com cessão de mão-de-obra (código 2631), não havendo que se falar em antecipação de pagamento para fins de contagem de prazo decadencial. Aplica-se, portanto, a regra prevista no art. 173, I, do CTN.

Pelo exposto, tendo em vista que a ciência do lançamento se deu em 30/09/2005 (e-fls. 02), deve ser reconhecida a decadência dos créditos em litígio até a competência 11/1999, inclusive.

Discriminação Clara dos Fatos Geradores

Nos itens 9 a 30 do Recurso Voluntário, a interessada insurge-se contra o procedimento fiscal, alegando que o lançamento teria sido efetuado sem discriminação clara dos fatos geradores e com cerceamento do seu direito de defesa. Verifica-se, contudo, que tais alegações não foram suscitadas na fase de impugnação, não cabendo a análise da matéria por este Colegiado em razão de sua preclusão.

De acordo com o art. 16 do Decreto 70.235/72, a Impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, não sendo permitido que o sujeito passivo inove em seu Recurso Voluntário para incluir questões diversas daquelas anteriormente ventiladas.

Obras de Construção Civil

A recorrente alega que houve erro na apuração da base de cálculo da retenção nos casos em que foi considerado 100% do valor bruto da nota fiscal, haja vista tratar-se de obras de construção civil. Entende que os itens 17.1, 17.1.1 e 17.3 da Ordem de Serviço DAF nº 209 de 1999 devem ser interpretados de forma conjunta e requer a reforma da decisão recorrida para que seja aplicado o percentual de 35% em todos esses casos.

Não assiste razão à interessada.

Como bem pontuado na decisão recorrida, na ausência de discriminação do valor da parcela relativa a material ou equipamento na nota fiscal, a base de cálculo para a retenção será de 100% do seu valor bruto ainda que se trate de obra de construção civil, nos termos do art. 18 da referida Ordem de Serviço.

Considerando que a matéria já foi devidamente apreciada na Decisão-Notificação e que a interessada limitou-se a reiterar alguns pontos de sua Impugnação, adoto as razões de decidir da primeira instância, conforme previsto no art. 114, §12, I, do Regimento Interno do

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, com destaque para os seguintes trechos do voto condutor (e-fls. 1065/1066):

8. Em relação à utilização de equipamentos inerentes à execução dos serviços, especificamente na construção civil, há de se concordar com a impugnante, sendo retificado os lançamentos com base no item 17.1.1 c/c 17.3 da Ordem de Serviço - OS 209, de 1999, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Assim, sendo o equipamento inerente à execução dos serviços (item 17.1.1 da OS 209) e havendo discriminação na nota fiscal, mesmo sem previsão contratual, a base de cálculo da retenção deve corresponder a 50% do valor bruto daquele documento (item 17.1 da OS 209), e, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, os percentuais discriminados no item 17.3 da referida OS.

Ainda esclareço que a Fiscalização retificou / aplicou o percentual de 35% quando os serviços na construção civil não correspondiam, especificamente, àqueles discriminados no item 17.3 (drenagem, obras de arte, pavimentação asfáltica, terraplenagem) ou o maior percentual dentre estes quando a nota fiscal não discriminava os valores por tipo de serviço.

9. Os percentuais representam o valor relativo aos serviços contidos no valor total da nota fiscal, devendo ser, por conseguinte, aplicados sobre o valor bruto, sem a exclusão das importâncias referentes à material e à utilização de equipamentos. Item 17.5 da OS 209.

[...]

11. Por outro lado, existindo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento, exceto os manuais, mesmo que o equipamento não seja inerente à execução dos serviços, e havendo discriminação de valores na nota fiscal, estes não integram a base de cálculo da retenção, devendo o serviço corresponder ao percentual de 50% do valor bruto do documento fiscal. Item 17.1 da OS 209.

[...]

12. Quanto à aplicação do percentual de 100% na falta de discriminação dos valores de material ou equipamento na nota fiscal, questão suscitada pela impugnante, que entende que o percentual a ser aplicado seria o de 50%, temos isso como improcedente, porque, conforme já acima demonstrado, em todas as situações a OS 209 faz ressalva da necessidade de se discriminar na nota fiscal o material ou equipamento para a aplicação dos percentuais mínimos sobre o valor bruto da nota fiscal, e, por via, apurar a base de cálculo da retenção. O item 18 da OS 209 não deixa margem para debates:

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.

E não poderia ser de outra forma, uma vez que a base tributável está contida em documento de prestação de serviços, quer sejam notas fiscais, faturas ou recibos (artigo 31 da Lei 8.212/91 e 219 do RPS - aprovado pelo Decreto 3.048/99). Assim, na falta de discriminação, não se pode inferir que os documentos emitidos contenham parcelas relativas a material ou a equipamento.

Para encerrar a questão, transcrevo o parágrafo único do artigo 151 da Instrução Normativa SRP nº 03, de 14.07.2005, vigente à época do lançamento, cuja redação ainda é mais objetiva:

Parágrafo único: Na falta de discriminação de valores na nota fiscal, 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.

13. Dando continuidade nas deduções da base de cálculo da retenção, temos que não integram a base de cálculo os valores de materiais ou de equipamentos, exceto manuais, quando discriminados nos contratos e juntamente nas notas fiscais. Item 17 da OS 209.

[...]

Conclusão

Por todo o exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria preclusa, e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para reconhecer a decadência até 11/1999 inclusive.

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll