



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.006480/2007-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.277 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de novembro de 2020
Recorrente AG CONSTRUTORA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 09/08/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RETENÇÃO DE 11%. CESSÃO DE MÃO DE OBRA.

As contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre cessão de mão-de-obra, diante da redação do art. 31 da Lei 8.212, de 1991, dada pela Lei 9.528, de 1997, aplicada à época do fato gerador, na qual o contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. LANÇAR NA CONTABILIDADE PRÓPRIA TODOS OS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A Lei 8.212/91 no seu artigo 32, inciso II, impõe a obrigação para a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa,

Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nas e-fls. 752, e seguintes, por AG *CONSTRUTORA LTDA.*, contra o Acórdão de julgamento de que decidiu pela procedência do auto de infração.

O Acórdão recorrido (e-fls. 739) assim dispõe:

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD: 37.055.908-8, emitida contra a empresa em epígrafe, no valor de R\$ 555.654,62 (quinhentos e cinquenta e cinco mil e seiscentos e cinquenta e quatro reais e sessenta e dois centavos), consolidada em 09/08/2007, lavrada durante ação fiscal determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal — MPF nº. 09407633F00, de 11 de junho de 2007. Relativa As contribuições destinadas A Seguridade Social, incidentes sobre o valor da mão-de-obra utilizada na execução das obras de construção civil da empresa, compreendendo as seguintes rubricas: contribuições do segurado; contribuições da parte patronal, As concernentes ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos do trabalho e a contribuição, por lei, devida a terceiros: Salário Educação, Incra, Senai, Sesi e Sebrae.

Relação das obras integrantes desta Notificação Fiscal:

CEI 32.580.02970/77 — obra Leandro Cruvinel Perereira

CEI 32.580.02971/79 — obra Luciano Cruvinel Perereira

CEI 32.580.02972/72 — obra Leonor Chiarello

CEI 32.580.02973/74 - obra Marcio Silva Ferreira

CEI 32.580.03142/73 — obra Fredi Soerger

CEI 32.580.03143/76 — obra Osvaldo Soerger

CEI 32.580.03248/71 — obra Luiz Antônio da Silva.

Esclarece a fiscalização que o débito foi apurado por meio de aferição indireta, conforme previsto nos §§ 4º e 6º, do artigo 33, da Lei 8.212/91, devido a empresa não contabilizar em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada (centros de custo distintos, por obra e por despesa), os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias;

Não segregando as rubricas integrantes e não-integrantes do salário-de-contribuição. Sendo emitido o Auto-de-Infração nº 37.055.907-0, CFL: 34.

Tendo a fiscalização adotado o cálculo do valor da mão-de-obra empregada, correspondente ao padrão de enquadramento da obra de responsabilidade da empresa e proporcional A área construída realizada no ARO encaminhado A fiscalização.

Conclui que, não se encontram devidamente escriturados todos os fatos geradores concernentes à execução das obras de construção civil, de responsabilidades da empresa, motivo pelo qual foi desconsiderada a contabilidade, aferindo-se o débito nos moldes do artigo 433 e seguintes da IN 03/2005, optando pela aferição da área construída e no padrão da obra, em razão dos documentos apresentados à fiscalização não trazerem convicção quanto a consistências das informações prestadas nos contratos de empreitada e faturas emitidas em razão destes, referentes A mão-de-obra empregada para realização da obra.

O valor da mão-de-obra acordada no contrato não foi totalmente faturado pela empresa construtora contratada, como comprovam os valores contabilizados em conta de receita com obras contratadas 60603 - Mão —de-obra Aplicada", e as cópias das notas fiscais emitidas em nome deste, tendo ocorrido a subempreitada de boa parte da prestação do

serviço contratado, cujos valores faturados em nome do tomador encontram-se, invariavelmente, acima do valor acordado, como demonstra a planilha de "controle de Mão-de-obra de Contrato e Faturamento" fornecida pela empresa, sendo que os valores constantes nestas faturas e já, anteriormente, relacionados, foram lançados apenas em conta do ativo e passivo como mero acerto dos valores reembolsados e/ou adiantados pelo tomador.

A recorrente apresenta seu Recurso Voluntário, reproduzindo as mesmas alegações de primeira instância, acrescentando o seguinte:

- Custo de centro de custo mensal divergente do devido; com contas diferentes do que consta no ARO e dos comprovantes de pagamentos.
- Recolhimento integral das contribuições previdenciárias, conforme guias de GRPS;
- contabilidade regular, diferente do que foi apontado pela fiscalização, com as contas individualizadas;
- tece considerações sobre as obrigações acessórias e suas exigências;
- impugna o lançamento alegando que a descon sideração da contabilidade estaria equivocado uma vez que o centro de custo de forma individualizada foi corretamente inserido;
- Por fim, pede a reforma do Acórdão de primeiro grau, pois não descumpriu o que determina o inciso II, art. 32 da Lei 8.212, de 24/07/1991, pois a contabilidade foi apresentada à fiscal autuante através de arquivos digitais, com os respectivos centros de custos, contabilizados no diário e razão, e respectivas guias de recolhimento das contribuições previdenciárias

É o presente relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Assim, passo a analisar o mérito.

DA AUTUAÇÃO

Conforme já foi relatado, a obrigação acessória decorre do lançamento de contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre o valor da mão-de-obra utilizada na execução das obras de construção civil da empresa, compreendendo as seguintes rubricas: contribuições do segurado; contribuições da parte patronal, As concernentes ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos do trabalho e a contribuição, por lei, devida a terceiros: Salário Educação, Inbra, Senai, Sesi e Sebrae.

À época do fato gerador, as contribuições previdenciárias incidentes sobre cessão de mão-de-obra obedeciam à redação do art. 31 da Lei 8.212, de 1991, dada pela Lei 9.528, de 1997:

“Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o

executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

§ 1º Fica ressalvado o direito regressivo do contratante contra o executor e admitida a retenção de importâncias a este devidas para garantia do cumprimento das obrigações desta Lei, na forma estabelecida em regulamento.

§ 2º Exclusivamente 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 atividades normais da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.1997).

§ 3º **A responsabilidade solidária de que trata este artigo somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura.** (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.032, de 28.4.1995).

§ 4º Para efeito do parágrafo anterior, **o cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço, devendo esta exigir do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento.** (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.032, de 28.4.95). (Grifou-se.)

A matéria também era disciplinada pela Ordem de Serviço INSS/DAF nº 198, de 22 de dezembro de 1998, item 3.10:

3.10. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO COM CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA

A empresa prestadora dos serviços com cessão de mão-de-obra, deve elaborar folhas de pagamento e GRPS distintas por tomador de serviço e outra referente ao pessoal administrativo e operacional.

Preenchimento da GRPS:

Campos	GRPS dos empregados administrativos da empresa	GRPS dos empregados cedidos
Campos: 1 a 7 e 10	Dados da empresa prestadora	Dados da empresa prestadora
campo 8: Outras informações	- nº de empregados permanentes; - valor da folha de pagamento; - valor do pagamento feito a empresários e autônomos.	- nº de empregados cedidos para aquela tomadora; - nome e CGC da empresa tomadora; - nº, data e valor bruto da nota fiscal de serviço/fatura ou recibo à qual se vincula o recolhimento.
Campo 11: FPAS	515	515

Conforme se constata do do artigo 31, §§3º e 4º, da Lei 8.212/91, in fine, os serviços prestados por meio de cessão de mão de obra, devem recolher o percentual de 11% da nota fiscal, conforme transcrição do citado artigo:

"Art. 31. **A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento)** do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.

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

Visando regulamentar a Lei citada, do artigo 31 (8.212/91), foi publicado o Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999, por meio do artigo 219, que determinou exatamente os serviços contratados pela recorrente seriam enquadrados para fins da retenção de 11% das referidas contribuições para os serviços relacionados à construção civil com utilização de material e mão-de-obra:

"Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999.

"Art. 219. A empresa contratante de serviços 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.

§ 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.

§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - construção civil;

IV - serviços rurais;

V - digitação e preparação de dados para processamento;

VI - acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;

VII - cobrança;

VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos;

IX - copa e hotelaria;

X - corte e ligação de serviços públicos;

XI - distribuição;

XII - treinamento e ensino;

XIII - entrega de contas e documentos;

XIV - ligação e leitura de medidores;

XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;

XVI - montagem;

XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;

XVIII - operação de pedágio e de terminais de transporte;

(...)

§ 3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante EMPREITADA de mão-de-obra."

Alega a recorrente que teria quitado todas os valores referentes a essa rubrica:

"Nada obstante, a contribuição relativa aos segurados autônomos foi efetivamente paga pela Recorrente, juntamente com O valor equivalente aos 11% (onze por cento) a que está obrigada a reter, pelo serviço de mão-de-obra prestado, bem como com O valor

devido a título de SEST / SENAT (calculado à alíquota de 2,5% do valor pago a cada um dos autônomos).

Ocorre que, conforme se verifica dos autos, inexistem as provas que afastam a acusação fiscal, uma vez que a legislação a legislação fiscal determina que cada unidade/obra de construção civil da empresa deve ter escriturado o seu centro de custo individualmente.

Em seu Recurso Voluntário a recorrente não aponta nenhuma prova diferente do recolhimento devido com os valores exigidos, no presente auto de infração. Assim, não há como deferir o pleito da recorrente, uma vez que a informação da recorrente não diz respeito ao indício de prova dos pagamentos apresentados para o período exigido.

Por sua vez, a Lei 8.212, de 1991, art. 33, §§ 3º e 6º é explícita ao atribuir à fiscalização o poder de (a) lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário, no caso de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente; (b) apurar e lançar as contribuições devidas quando constatar que a contabilidade não registra a realidade da remuneração dos segurados a seu serviço e (c) desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, quando constate que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições que caracterizem tal condição:

Lei 8.212, de 1991

Art. 33

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (no mesmo sentido, o art. 233 do RPS)

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. (Grifou-se.)

Nesse sentido, acompanho a decisão de primeira instância, já que a prova do direito é de quem alega e nesse caso, caberia à recorrente apresentar as provas de sua alegação, uma vez que em processo tributário o ônus da prova é do contribuinte, quando acusado. Fato esse que não ocorreu.

A regra da legislação vigente à época do fato gerador, detalhada por meio da Instrução Normativa SRP nº 03/2005, determinava em seu art. 25 que a matrícula de obra de construção civil deveria ser efetuada por projeto, sendo obrigatório incluir todas as obras nele previstas.

No presente processo, em casos de regularização de obra por aferição indireta com base na área construída e no padrão de construção, o § 2º do art. 431 da IN SRP nº 3 de 14/07/2005, vigente à época dos fatos, assim definia:

(...) § 2º No cálculo da área regularizada e do montante das contribuições devidas, se for o caso, será considerada como competência de ocorrência do fato gerador o mês da emissão do ARO, e o valor das contribuições nele informadas

deverá ser recolhido até o dia dois do mês subsequente ao da sua emissão, prorrogando-se o prazo de recolhimento para o primeiro dia útil seguinte, se no dia dois não houver expediente bancário. *Grifou-se.*

Portanto, o levantamento observou a indicação do ARO. Caberia à recorrente rebater o levantamento feito com documentos hábeis e idôneos. Contudo, ainda assim, o faz em sede de impugnação e recurso voluntário. Porém, além de argumentar, deve provar com documentação específica suas alegações. No caso em apreço, é evidente a apresentação deficiente da documentação. Contudo, a fiscalização se utilizou como base de cálculo, além da referência das tabelas do Custo Unitário Básico - CUB, divulgadas mensalmente pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil - SINDUSCON, as notas fiscais apresentadas, as guias de recolhimento informadas pela empreiteira contratada para execução da obra, que teria recolhido o tributo em períodos distintos e que também foram deduzidos pela fiscalização, conforme consta do relatório fiscal.

Por outro lado, em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

“Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei”.

Em igual sentido, temos o art. 373, inciso I, do CPC:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo *decisum* abaixo transcrito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

(Acórdão nº 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013, grifou-se).

Assim, não assiste razão a recorrente.

DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

A recorrente cita uma série de dados e informações alegando que a contabilidade estaria em conformidade com as normas contábeis, e que a fiscalização apurou que não haveria erros. Também alegou que pagou todas as contribuições principais devidas, e que o presente auto de infração não deveria ser procedente, pois o fluxo contábil da empresa seguiu todas as conformidades fiscais, bem como inexistiram equívocos nos procedimentos adotados pela recorrente quanto à execução da obra, objeto de análise fiscal para lançamento.

A Lei 8.212/91 no seu artigo 32, inciso I, III e IV, e § °, impõe a referida obrigação à empresa, conforme se observa dos dispositivos citados:

“Art 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

(...)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

A Lei, que é taxativa, não permite mera liberalidade de não aplicar a pena para os casos dos autos, sendo, portanto, devida a aplicação da multa pelo descobrimento da obrigação acessória, constituindo infração aos dispositivos já citados

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para não acolher a preliminar arguida e no mérito negá-lo provimento.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator