



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

Processo nº 10680.008735/2007-16
Recurso nº 002.390 Voluntário
Acórdão nº 2302-002.390 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente M M ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/08/2006

DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

A constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, é motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO.

O instituto da retenção de que trata o art. 31 da lei nº 8.212/91, na redação dada pela lei nº 9.711/98, configura-se como hipótese legal de substituição tributária, na qual a empresa contratante assume o papel do responsável tributário pela arrecadação, mediante a retenção de 11% sobre o valor bruto das notas fiscais de serviços ou de empreitada de construção civil, e o recolhimento antecipado dos valores assim arrecadados em nome da empresa prestadora, a contribuinte de fato das contribuições previdenciárias retidas.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Adriana Sato, André Luis Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/08/2006

Data da lavratura da NFLD: 27/09/2006.

Data da ciência da NFLD: 27/09/2006.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Juiz de Fora/MG que julgou procedente em parte a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio da NFLD nº 37.022.805-7, consistente em contribuições sociais a cargo dos segurados empregados, incidentes sobre seus respectivos Salários de Contribuição, e a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados que lhe prestaram serviço nas obras de construção civil do Centro de Formação Profissional do SENAC/MG e de reforma do Hotel Grogotó em Barbacena, no período de 07/2002 a 08/2006, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 39/45.

Relata a Autoridade Lançadora que o contribuinte deixou de informar nas folhas de pagamento, nas GFIP e na contabilidade a mão-de-obra de 12 (doze) trabalhadores no mês 07/2002 e de 17 (dezessete) trabalhadores em 12/2002. A presença de tais trabalhadores nas obras acima apontadas foi apurada pelo exame dos respectivos Diários de Obra.

O valor da remuneração de segurados foi obtido por aferição indireta mediante a aplicação do percentual de 40% sobre os valores destacados nas notas fiscais como serviços/mão de obra, conforme previsto na legislação previdenciária.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 136/150.

O Serviço de Contencioso Administrativo baixou o feito em diligência fiscal visando à juntado ao processo do Discriminativo Analítico do Débito – DAD, parte integrante e obrigatória da NFLD, e à manifestação da fiscalização a respeito de matérias fáticas alegadas pelo Impugnante, conforme despacho a fl. 353.

Informação Fiscal a fls. 354/364, pugnando pela retificação do débito da NFLD, tomando como base de cálculo das contribuições, os valores constantes na coluna “*MO considerada*” da planilha aviada no anexo 2, a fl. 370.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 375/384, julgando procedente em parte o lançamento e retificando o crédito tributário na forma consignada no Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR a fls. 385/387.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 402/421.

Acórdão proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF/MF, a fls. 424/430, anulou a decisão de 1ª Instância, por cerceamento de defesa, em razão de o sujeito passivo não ter sido devidamente cientificado do conteúdo da Informação Fiscal a fls. 354/364.

Promovida a ciência do Contribuinte e reaberto o prazo de defesa, este ofereceu aditamento à defesa administrativa a fls. 441/457.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 470/484, julgando procedente em parte o lançamento e retificando o crédito tributário na forma consignada no Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR a fls. 485/487.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 14/11/2011, conforme documento de Intimação e Recibo a fl. 489.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 492/497; respaldando sua resistência ao lançamento em argumentação desenvolvida nas alegações que se vos seguem:

- Que se tratando de empreitada ou sub-empreitada, a contribuição previdenciária é de encargo e sujeição passiva do contratante;
- Que a ação fiscal considerou as notas fiscais do contribuinte eficazes, hábeis, idôneas e contemporâneas, sendo inaplicável o arbitramento sem a prévia desclassificação;

Ao fim, requer o cancelamento do crédito apurado na Notificação Fiscal.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 14/11/2011. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 07 de dezembro do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

Ante a inexistência de questões preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

2. DO MÉRITO

Cumprido de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que, em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

2.1. DO ARBITRAMENTO

O Recorrente argumenta que a ação fiscal considerou as notas fiscais do contribuinte eficazes, hábeis, idôneas e contemporâneas, sendo inaplicável o arbitramento sem a prévia desclassificação.

As provas e evidências dos autos apontam para sentido diverso, porém.

A Constituição Federal de 1988 outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar das obrigações tributárias, já no âmbito infraconstitucional, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, o CTN honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
(grifos nossos)

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (grifos nossos)

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

No plano infraconstitucional, no que pertine às contribuições previdenciárias, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual fez inserir na Ordem Jurídica Nacional uma diversidade de obrigações acessórias, criadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização das contribuições previdenciárias, sem transpor os umbrais limitativos erguidos pelo CTN.

Envolto no ordenamento realçado nas linhas precedentes, o art. 32 da citada lei de custeio da Seguridade Social estatuiu como obrigação acessória da empresa o lançamento mensal, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Com efeito, a estrutura normativa dos tributos em geral aponta no sentido de que a sua base de cálculo, em princípio, deve ser apurada com base em documentos do Sujeito Passivo que registrem, de forma precisa, os montantes pecuniários correspondentes a cada hipótese de incidência prevista nas leis de regência correspondentes. Excepcionalmente, nas ocasiões em que tais documentos não registrarem, na conformidade exata da lei, a totalidade dos fatos jurígenos tributário e o conhecimento fiel dos montantes acima referidos não for viável, o ordenamento jurídico admite o emprego da aferição indireta, transferido aos ombros do sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Nessa prumada, a apresentação deficiente de qualquer documento ou informação assim como a constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, figura como motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, a teor do permissivo legal encartado nos parágrafos 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.

(...)

*§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de **qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente**, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, **inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.** (grifos nossos)*

(...)

§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. (grifos nossos)

Deve ser trazido à balha que o Código Tributário Nacional reservou de forma privativa a competência do Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil para a constituição do crédito tributário, mediante o lançamento, estatuinto expressamente a possibilidade de a respectiva base de cálculo ser apurada mediante aferição indireta sempre que forem omissos ou não merecerem fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Com efeito, o art. 37 da Lei nº 8.212/91, com a redação vigente à época da lavratura do presente lançamento, estabelece que, sendo constatado pela fiscalização o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos

fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

No caso dos autos, conforme expressamente assinalado no Relatório Fiscal, a fls. 39/45, a fiscalização apurou, a partir do exame das informações contidas nos diários de obra de construção do Centro de Formação do SENAC/MG de Conselheiro Lafaiete que o Recorrente deixou de informar nas GFIP, nas folhas de pagamento, bem como na contabilidade, a mão-de-obra de 12 (doze) trabalhadores no mês Julho/2002.

A fiscalização apurou, também, a partir do exame das informações contidas nos diários de obra de reforma do Hotel Grogotó, em Barbacena, que o Recorrente deixou de informar nas GFIP, nas folhas de pagamento, bem como na contabilidade, a mão-de-obra de 17 (dezesete) trabalhadores no mês de dezembro/2002.

A convicção da omissão de mão de obra nas GFIP e na escrita fiscal de ambas as obras é fortalecida pelo baixo percentual de mão de obra declarada, em relação ao valor total das notas fiscais emitidas, bem como em relação à previsão contratual, conforme consignado no anexo 5 a fl. 129.

Diante de tal cenário, demonstrado que a contabilidade da empresa não registrara o real movimento de remuneração dos segurados a seu serviço, durante a obra de construção do Centro de Formação do SENAC/MG de Conselheiro Lafaiete e da obra de reforma do Hotel Grogotó, em Barbacena, outra alternativa não se abriu à fiscalização que não a desconsideração da escrita fiscal da empresa recorrente e a apuração do montante de remuneração dos empregados, nas duas competências em realce, base de cálculo das contribuições previdenciárias, pelo método da aferição indireta, com espeque no parágrafo 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, transferindo-se para o sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Cite-se, por relevante, que no procedimento de apuração da matéria tributável por arbitramento, vale-se a Autoridade Fiscal de outros elementos de sindicância que não aqueles documentos assinalados pela lei como adequados e próprios ao registro lapidado dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, tais como as folhas de pagamento, GFIP e os Livros Fiscais.

Tais elementos podem ser os mais diversos, como, a título meramente ilustrativo, RPA, notas fiscais, Custo Unitário Básico da construção civil, valor de mercado de utilidades recebidas por segurados, custo de mão de obra empregada em serviços de construção civil contidos em notas fiscais, dentre outros.

Alguns desses critérios de aferição indireta a serem empregados pela fiscalização, nas hipóteses autorizadas pela lei, como é o presente caso, encontram-se positivados na legislação previdenciária, ostentando natureza meramente procedimental interna, não interferindo, de maneira alguma, *extra muros*, eis que não vinculam nem impõem obrigações, de qualquer espécie, aos contribuintes. A abrangência de seus comandos, advirta-se, restringe-se, tão somente, ao critério de apuração indireta das bases de cálculo de contribuições previdenciárias, nada mais.

Em outros casos, a fiscalização tem que buscar outros parâmetros de aferição os mais diversos imagináveis, de molde a construir hipoteticamente o arcabouço substancial da matéria tributável, tendo por alicerce, muita vez, o princípio da razoabilidade tão somente. Usualmente, vale-se a fiscalização de um critério de analogia da empresa fiscalizada com as

demais empresas atuantes no mesmo ramo e que se encontram em situações similares. Muitas outras ocasiões, tem a autoridade fiscal que extrair de outras fontes de informações, tais como previsões contratuais, o montante da base de cálculo do tributo, para determinar o montante devido.

No caso em apreciação, tratando-se os fatos geradores da remuneração paga a segurados obrigatórios do RGPS empregados em obra de construção civil, e considerando a existência de previsão contratual de fornecimento de material e de utilização de equipamentos, e ainda que os valores inerentes encontram-se estabelecidos nos contratos firmados com o SENAC, a autoridade fiscal procedeu à apuração do valor da mão de obra utilizada mediante a aplicação do percentual de 40% sobre os valores destacados nas notas fiscais como serviços (mão de obra), determinando, assim, por arbitramento, o valor da remuneração da mão de obra utilizada, com amparo nas determinações insculpidas nas instruções normativas expedidas pela Autarquia Previdenciária Federal.

Instrução Normativa INSS/DC nº 69, de 10/05/2002

Art. 72. Na falta de escrituração contábil, mesmo quando a empresa estiver desobrigada da apresentação ou mesmo quando a contabilidade não espelhar a realidade econômico-financeira da empresa por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento ou do lucro, a remuneração dos segurados utilizados para a execução da obra ou para a prestação dos serviços será obtida:

I - mediante a aplicação dos percentuais previstos nos artigos 74 a 79 sobre o valor da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços de empreitada ou de subempreitada;

II - pelo cálculo do valor da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão em relação à obra de responsabilidade da empresa, nas edificações prediais, conforme disposto no Título III;

III - por outra forma julgada apropriada, com base em contratos, informações prestadas aos contratantes em licitação, publicações especializadas ou em outros elementos, quando não for possível a aplicação dos incisos I e II deste artigo.

§1º Na hipótese de empreitada total de obra que não seja edificação, a apuração da remuneração deverá ser efetuada com base nos incisos I ou III deste artigo.

§2º Ocorrendo a recusa de apresentação de qualquer documento ou informação, a apresentação deficiente desses documentos ou dessas informações ou a tentativa de sonegá-los, aplicar-se-á o disposto neste artigo, lavrando-se o respectivo Auto de Infração (AI).

Art. 74. É fixado em 40% (quarenta por cento) o percentual mínimo correspondente à remuneração a incidir sobre o valor dos serviços da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

Art. 75. A contratada que esteja contratualmente obrigada a fornecer material para a execução da obra ou que disponha de

equipamento mecânico próprio ou de terceiros para a execução dos serviços, cujos valores estejam estabelecidos contratualmente, deverá discriminar na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços o valor do serviço e do material ou do equipamento, sendo que a remuneração corresponderá no mínimo a 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços, devendo a empresa, quando da fiscalização, comprovar a regularidade e a exatidão dos valores discriminados.

§1º Quando o valor do material ou do equipamento mecânico não estiver estabelecido em contrato ou quando não houver a estipulação contratual de utilização de equipamento mecânico, mas se o equipamento for inerente à execução dos serviços, deverá obrigatoriamente haver a discriminação dos valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo, não podendo o valor dos serviços ser inferior a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal.

§2º O valor do material fornecido ao contratante ou o do equipamento mecânico de terceiros utilizado na obra ou serviço, discriminado na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação, respectivamente.

Os critérios de arbitramento fixados na IN INSS/DC nº 69/2002 houveram por reproduzidos na IN INSS/DC nº 100/2003.

Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18/12/2003

Da Aferição Indireta da Remuneração da Mão-de-Obra Contida em Nota Fiscal, Fatura ou Recibo de Prestação de Serviços

Art. 618. Para fins de aferição, a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços por empresa corresponde ao mínimo de:

I - quarenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - cinquenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo, no caso de trabalho temporário.

Parágrafo único. Nos serviços de limpeza, de transporte de cargas e de passageiros e nos de construção civil, que envolvam utilização de equipamentos, a remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços não poderá ser inferior aos respectivos percentuais previstos nos arts. 620, 621 e 623.

Art. 619. Havendo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto o manual, para a execução dos serviços, se os valores de material ou equipamento estiverem estabelecidos no contrato, ainda que não discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços será apurado na forma do art. 618.

§1º Havendo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto o

manual, e os valores de material ou de utilização de equipamento não estiverem estabelecidos no contrato nem discriminados na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, o valor do serviço corresponde, no mínimo, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo, aplicando-se para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra utilizada o disposto no art. 618.

§2º Havendo discriminação de valores de material ou de utilização de equipamento na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, mas não existindo previsão contratual de seu fornecimento, o valor dos serviços será o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo, aplicando-se, para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra, o disposto no art. 618.

§3º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, ainda que não esteja previsto em contrato, o valor do serviço corresponderá a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, aplicando-se, para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços, o disposto no art. 618 e observado, no caso da construção civil, o previsto no art. 623. § 4º A remuneração nos serviços de transporte de cargas e de passageiros será aferida na forma prevista no art. 621.

Após as considerações expendidas na Informação Fiscal a fls. 354/364, a fiscalização, analisando os argumentos de defesa e acatando-os em parte, elaborou planilha a fl. 370 (Anexo 2 da Informação Fiscal), destacando na coluna da extrema direita, intitulada “*MO considerada*”, o montante correspondente ao Salário de Contribuição, apurado por arbitramento, para fins de incidência das contribuições previdenciárias objeto do presente lançamento.

Não procede, portanto, o argumento da empresa de que o arbitramento seria inaplicável. Conforme salientado, constatado pelo auditor fiscal que a contabilidade da Autuada não registrava o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, a fiscalização desconsiderou a contabilidade e apurou, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, transferindo à empresa o ônus da prova em contrário, por determinação expressa da norma tributária encartada no §6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Cabe salientar que os procedimentos e metodologias estampados nas Instruções Normativas INSS/DC nº 69/2002 e INSS/DC nº 100/2003 possuem âmbito de regência *interna corporis*, direcionados exclusivamente às autoridades fiscais, instituindo procedimentos para a apuração indireta da base de cálculo nas situações em que os documentos primários de apuração direta não estiverem disponíveis ou não merecerem fé, com assim e revela o presente caso. Tais procedimentos não vinculam nem impõem obrigações, de qualquer espécie, aos contribuintes.

Tivesse a empresa cumprido, com o devido rigor, as obrigações acessórias impostas pela legislação previdenciária, preparado as 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, lançado mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de todas as

contribuições sociais, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa e os totais recolhidos, informado mensalmente em GFIP todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS, como assim determinam taxativamente os incisos I, II e IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, os fatos geradores ora em debate teriam sido apurados diretamente a partir das informações contidas nesses documentos, sem a necessidade de se enveredar pelo hostil caminho do arbitramento.

Mas assim não ocorreu. A não observância da fidedignidade no registro contábil dos fatos geradores e das formalidades exigidas pela legislação tributária quebrou o mecanismo idealizado pelo legislador ordinário para a apuração ágil e precisa dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, obrigando os agentes fiscais a investigar uma miríade de outros documentos e títulos diversos e genéricos da contabilidade, para a captação dos fatos jurídicos tributários de sua competência, no cumprimento efetivo do seu dever de ofício.

Nessas circunstâncias, as omissões/incorrekções perpetradas pelo Recorrente, da estatura das que foram verificadas pela Autoridade Fiscal, frustraram os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do fisco, que se viram impelidos a despende uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores em realce, não somente nos documentos suso destacados, mas, igualmente, em outras fontes de informação, tais como notas fiscais de prestação de serviços, contratos, títulos diversos da contabilidade, etc.

Nessa perspectiva, conforme expressamente estatuído na lei, não concordando o sujeito passivo com o valor aferido pela Autoridade Lançadora, compete-lhe, ante a refigurada distribuição do ônus da prova, que lhe é avesso, demonstrar por meios idôneos que tal montante não condiz com a realidade.

2.2. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Pondera o Recorrente que, tratando-se de empreitada ou sub-empreitada, a contribuição previdenciária é de encargo e sujeição passiva do contratante.

Razão não lhe assiste.

A Constituição Federal de 1988, no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, fixou a competência da lei complementar para o estabelecimento de **normas gerais** em matéria de legislação tributária, especialmente, dentre outros, sobre fatos geradores, obrigação e crédito tributários, e contribuintes, a teor do art. 146, III da CF/88, *in verbis*:

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Bailando em sintonia com os tons alvissareiros orquestrados pelo Constituinte Originário, sob a batuta do seu regente Ulisses Guimarães, o art. 121 do CTN, em performance *pa de deux* normativa harmônica com o regramento acima ponteados, ao escolher os atores da obrigação tributária principal, reservou o papel do sujeito passivo à figura do contribuinte ou, a critério da lei, do responsável tributário.

Código Tributário Nacional

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A coreografia assim pontilhada, quando executada no papel passivo pelo responsável tributário, é conhecida nos palcos jurídicos como *substituição tributária* e, nessas apresentações, todos os movimentos que nas formas originárias seriam praticados pelo contribuinte, passam então a ser desempenhados pelo novo personagem, que assume toda a responsabilidade pelo recolhimento do tributo associado.

É o que ocorre na hipótese vertida no art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação conferida pela Lei nº 9.711/98, que atribui ao contratante de serviços prestados mediante cessão de mão de obra a responsabilidade pela retenção de 11% sobre o valor bruto das notas fiscais/faturas referentes aos serviços prestados naquela condição, e ao subsequente recolhimento do valor assim retido em nome do prestador correspondente.

LEI Nº 9.711, de 20 de novembro de 1998

Art. 23. Os arts. 6º, 17, 19, 21, 22, 28, 31, 37, 38, 47 e 49 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passam a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

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.

§1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, quando do recolhimento das contribuições

§5º O cedente da mão de obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante.

de recolher o montante assim recolhido em nome do próprio prestador, pois este é o contribuinte de fato da contribuição. O Tomador do serviço nada mais é do que o substituto tributário, responsável pela retenção e recolhimento do valor retido. Só.

Assim, na apuração mensal da contribuição previdenciária devida pela prestadora, os valores retidos contratantes representam créditos a seu favor, de maneira que se o montante recolhido em nome da prestadora for superior ao valor das contribuições previdenciárias por ela devidas, esta pode requerer restituição ou promover a compensação do saldo positivo nas competências seguintes. Por outro viés, se for inferior, fica a prestadora obrigada a recolher a diferença.

Os serviços executados mediante cessão de mão de obra que ensejam a incidência da retenção dos 11% encontram-se dispostos, de forma exemplificativa, no §4º do Art. 31 supramencionado, o qual prevê em seu inciso III os serviços prestados mediante empreitada de mão de obra.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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 a importância retida até o dia 10 (dez) 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 desta Lei. (Redação dada pela lei nº 11.488/07)

§1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. (Redação dada pela Lei nº 9.711/98)

§2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711/98)

§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. (Redação dada pela Lei nº 9.711/98)

§4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711/98)

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.

§5º O cedente da mão de obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante. (Incluído pela Lei nº 9.711/98)

O §4º do Art. 31 da Lei 8.212/91, além de relacionar de forma não exaustiva diversas categorias de serviços historicamente prestados mediante cessão de mão de obra, conferiu ao Regulamento a competência legislativa para estabelecer outros serviços os quais também estariam sujeitos à retenção caso fossem prestados mediante cessão de mão de obra.

Nesse contexto, o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, ampliou o rol de serviços que, se prestados mediante cessão de mão de obra, estariam sujeitos à retenção, assim dispondo :

REGULAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

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. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003) (grifos nossos)

§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;*

XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou subconcessão; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

XX - portaria, recepção e ascensorista;

XXI - recepção, triagem e movimentação de materiais;

XXII - promoção de vendas e eventos;

XXIII - secretaria e expediente;

XXIV - saúde;

XXV – telefonia, inclusive telemarketing.

§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.

§4º O valor retido de que trata este artigo deverá ser destacado na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, sendo compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa contratada quando do recolhimento das contribuições destinadas à seguridade social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados.

§5º O contratado deverá elaborar folha de pagamento e Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social distintas para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante do serviço.

§6º A empresa contratante do serviço deverá manter em boa guarda, em ordem cronológica e por contratada, as correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, Guias da Previdência Social e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com comprovante de entrega.

§7º Na contratação de serviços em que a contratada se obriga a fornecer material ou dispor de equipamentos, fica facultada ao contratado a discriminação, na nota fiscal, fatura ou recibo, do valor correspondente ao material ou equipamentos, que será excluído da retenção, desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado.

§8º Cabe ao Instituto Nacional do Seguro Social normatizar a forma de apuração e o limite mínimo do valor do serviço contido no total da nota fiscal, fatura ou recibo, quando, na hipótese do parágrafo anterior, não houver previsão contratual dos valores correspondentes a material ou a equipamentos.

§9º Na impossibilidade de haver compensação integral na própria competência, o saldo remanescente poderá ser compensado nas competências subsequentes, inclusive na relativa à gratificação natalina, ou ser objeto de restituição, não sujeitas ao disposto no § 3º do art. 247. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

§10º Para fins de recolhimento e de compensação da importância retida, será considerada como competência aquela a que corresponder à data da emissão da nota fiscal, fatura ou recibo.

§11º As importâncias retidas não podem ser compensadas com contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social para outras entidades.

§12º O percentual previsto no caput será acrescido de quatro, três ou dois pontos percentuais, relativamente aos serviços prestados pelos segurados empregado, cuja atividade permita a concessão de aposentadoria especial, após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Incluído pelo Decreto nº 4.729/2003)

Deflui do regramento positivado que os serviços prestados mediante cessão de mão de obra ou por empreitada de mão de obra na construção civil encontram-se sujeitos à retenção prevista no Art. 31 da Lei 8.212/91, valendo, neste momento, aclarar o conceito de cessão e de empreitada de mão de obra fixado na legislação previdenciária, *in verbis*:

INSTRUÇÃO NORMATIVA INSS/DC nº 100/2003

Art. 152. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974.

§1º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

§3º Por colocação à disposição da empresa contratante entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não-eventual, respeitados os limites do contrato.

Art. 153. Empreitada é a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido.

Na construção civil, o regime da retenção convive com o serôdio instituto da solidariedade, de molde que o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária cuja contratação da construção, reforma ou acréscimo não envolva cessão de mão de obra, são solidários com o construtor, e este e aqueles com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem, conforme estabelece o art. 220 do RPS.

Regulamento da Previdência Social

Art. 220. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/03/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 25/03/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 25/03/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 26/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

imobiliária cuja contratação da construção, reforma ou acréscimo não envolva cessão de mão de obra, são solidários com o construtor, e este e aqueles com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. (grifos nossos)

§1º Não se considera cessão de mão de obra, para os fins deste artigo, a contratação de construção civil em que a empresa construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente.

§2º O executor da obra deverá elaborar, distintamente para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante, folha de pagamento, Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social e Guia da Previdência Social, cujas cópias deverão ser exigidas pela empresa contratante quando da quitação da nota fiscal ou fatura, juntamente com o comprovante de entrega daquela Guia.

§3º A responsabilidade solidária de que trata o caput será elidida:

I- pela comprovação, na forma do parágrafo anterior, do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando corroborada por escrituração contábil; e

II- pela comprovação do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, aferidas indiretamente nos termos, forma e percentuais previstos pelo Instituto Nacional do Seguro Social.

III- pela comprovação do recolhimento da retenção permitida no caput deste artigo, efetivada nos termos do art. 219. (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

§4º Considera-se construtor, para os efeitos deste Regulamento, a pessoa física ou jurídica que executa obra sob sua responsabilidade, no todo ou em parte.

Assim, na contratação de obra de construção civil, se houver cessão de mão de obra, as empresas contratantes estarão sujeitas ao regime da retenção. Se não houver cessão de mão de obra, como é o caso da contratação mediante empreitada global, incidirá o instituto da solidariedade entre a construtora e a empresa contratante, pelas obrigações talhadas na Lei nº 8.212/91.

Adite-se que na contratação de obra de construção civil por empreitada total, muito embora a contratante não esteja legalmente obrigada, ela pode optar pelo mecanismo da retenção ora em relevo como forma alternativa de elisão da responsabilidade solidária.

No caso *sub examine*, os valores recolhidos diretamente pela Recorrente, assim como aqueles recolhidos pelas empresas contratantes, em nome da Recorrente, a título de retenção de 11%, foram devidamente considerados no vertente lançamento como créditos da MM Engenharia, conforme demonstrado na coluna “*INSS (Retido + recolhido)*” da planilha disposta no Anexo 3 da informação fiscal, a fls. 371/374.

Inexiste, portanto, qualquer irregularidade no procedimento levado a efeito pela fiscalização, tampouco na decisão de 1ª Instância.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva