



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.724358/2017-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-006.702 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2019
Recorrente FGP CONSTRUÇÕES LTDA E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2013, 2014

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Nos termos do Decerto 7.235, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CONTRIBUIÇÃO RECOLHIDA COM BASE NA RECEITA BRUTA. COMPENSAÇÃO.

Descabe ao julgador administrativo a homologação ou autorização de compensação de tributos se o objeto lide é o lançamento, e não a sua liquidação.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. CPRB. INCORPORADORAS DE OBRAS. VEDAÇÃO.

As empresas incorporadoras que também constroem das edificações por elas incorporadas, não fazem jus à desoneração prevista na Lei 12.546/2011 alterada pela Lei 12.844/2013.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal tributária.

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES. COMPROVAÇÃO.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares e negar provimento aos recursos, vencidos o relator e os conselheiros Wesley Rocha e Fernanda Melo Leal que votaram pelo aproveitamento dos valores recolhidos pelas

empresas contratadas com base na receita bruta. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Maurício Vital.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Freitas de Souza Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Savio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Andre Luis Ulrich Pinto (Suplente Convocado para eventuais substituições), Fernanda Melo Leal e João Mauricio Vital (Presidente). Ausente a Conselheira Juliana Marteli Fais Feriato.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, referente às contribuições sociais devidas em razão de informação indevida em GFIP nos anos de 2013 e 2014, pois, segundo o Relatório Fiscal, foram constatadas irregularidades no recolhimento de contribuições devidas à seguridade social, recolhidas pela empresa através da desoneração da folha de pagamento, com base na receita bruta CPRB, nos termos da Lei nº 12.546/2011, quando em verdade, deveriam ter sido recolhidas com base na folha de pagamento (incisos I, II e caput, do art. 22, da Lei nº 8.212/91).

De acordo com a autoridade fiscal autuada faz parte do Grupo FG e que a partir de 05/2013 passou a executar todas as obras do grupo econômico por se enquadrar no CNAE 41.20-4/00 previsto na referida Lei 12.546/2011 que criou a CPRB, tendo como objetivo alcançar, indevidamente, os benefícios da desoneração da folha de pagamento, dissimulando a existência da incorporadora responsável por todas as incorporações, pois a construção e a venda das unidades imobiliárias de todos os empreendimentos do grupo tinham um comando único, cujo enquadramento é o CNAE 41.10-7/00, sujeito ao recolhimento de contribuições previdenciárias calculadas sobre a folha de pagamento.

O lançamento foi lavrado em nome da FGP Construções Ltda e tem como devedores solidários a FJG Realty Participações S/A, a FG Brazil Holding Ltda, a FG Prime Empreendimentos Ltda, a FGP Empreendimentos Ltda, a NG Empreendimentos Ltda e os sócios Sr. Francisco Graciola e Sr. Jean Carlos Graciola.

Após a impugnação, a autuação foi julgada procedente e os autuados apresentaram recurso a este conselho. Como os recursos basicamente reiteram os argumentos manifestados nas impugnações e que foram bem resumidos no relatório da decisão de primeira instância, peço vênia para aqui transcrevê-lo:

Impugnação da FGP Construções Ltda:

A impugnante, FGP Construções Ltda, é pessoa jurídica regularmente constituída, tendo como atividade a construção de imóveis e obras de engenharia em geral, prestação de serviços sob a forma de empreitada global, parcial e inclusive sob a forma de subempreitada, gerenciamento de obras, gestão administrativa e financeiras do projeto,

elaboração de projetos, aluguel de bens imóveis próprios, assessoria e administração empresarial.

Esclarece que, de fato, faz parte do "Grupo FG", que se trata de um grupo econômico entre uma sociedade controladora e suas controladas, por meio de constituição formal em que elas se obrigam a combinar recursos e/ou esforços para a execução das atividades integrantes de seus objetos sociais e participação em atividades ou empreendimentos comuns, todas ligadas à construção civil.

Explica que, em razão do grande número de obras em andamento e da necessidade de maior controle na execução das obras, a impugnante necessitou aperfeiçoar seu sistema de gestão e controles sobre as obras e para tanto contratou em 2012 assessorias especializadas para ter suporte técnico e legal na operação. Diante dos estudos apresentados, surgiu a alternativa e a possibilidade legal de constituir uma empresa para prestação de serviços exclusivamente de mão de obra que fosse a responsável pela prestação de serviços de construção civil nos empreendimentos do grupo, tendo como objetivo principal flexibilizar a movimentação da mão de obra própria entre os diversos empreendimentos do grupo. Ou seja, como se tratavam de muitas obras em andamento deveria haver uma forma legal para um melhor aproveitamento da mão de obra nos vários estágios de obras, sem a necessidade de burocratizar os procedimentos com constantes transferências e desligamentos a cada finalização de etapas. Essa solução foi encontrada com a constituição da impugnante, que concentrou toda a prestação de serviços dos mais diversos empreendimentos do grupo, mantendo sob um mesmo CNPJ todos os empregados dedicados diretamente às obras.

Aduz que a real intenção neste projeto era não necessitar a cada etapa de obra demitir e recontratar a mesma mão de obra, o que poderia também se caracterizar como simulação e quebra de vínculo contratual, gerando riscos de reclamações trabalhistas. Com essa modificação, são mantidos os colaboradores, os vínculos e correspondentes garantias, cumprindo assim com a convenção coletiva de trabalho, em especial a manutenção de pagamento dos quinquênios que não ocorreriam se houvesse demissões e recontratações a cada período. Além do aspecto trabalhista envolvido, outro ponto levado em consideração foi a produtividade em cada obra, visto que a racionalização dos processos permite que a cada estágio da obra existam colaboradores a serem alocados prontamente.

Esclarece, quanto ao fato de que as transferências dos funcionários terem iniciado em 05/2013, que estas decorreram pura e simplesmente do momento em que as definições, anteriormente formalizadas, efetivamente foram operacionalizadas.

Afirma que, ao contrário do que alegou o agente fiscalizador, as transferências de empregados de outras empresas do Grupo nunca tiveram o propósito de obter o benefício da desoneração da folha mas sim de melhorar toda a gestão e controle das obras.

Ressalta que o Anexo 3 do Relatório Fiscal confirma que foram transferidos 166 empregados, os quais tinham como atividades/funções relação direta com as obras e não das áreas administrativas como quer entender o Sr. Fiscal, o que reforça a boa-fé no sentido de que o planejamento efetivado pela empresa nunca teve como propósito simular fatos para enquadramento no benefício da desoneração da folha, simplesmente se passou a operar desta forma pela praticidade em se tratar este tipo de mão de obra do ponto de vista da engenharia conforme acima relatado.

Alega que, na medida em que a operacionalização da reorganização da impugnante foi se desenvolvendo, adveio a MP nº 612, de 04/04/2013, que trouxe como

benefício a desoneração da folha de pagamento, o que inequivocamente acabou por beneficiar a impugnante.

Informa que, de acordo com a referida MP, o enquadramento e consequente recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta foi compulsório, podendo a empresa recém constituída ser penalizada caso não considerasse os ditames legais.

Reforça que todo o planejamento e os atos societários para transformação da impugnante numa empresa de construção civil, que abarcaria toda a mão de obra do Grupo FG, ocorreram antes da edição da MP nº 612, de 04/04/2013.

Observa, especialmente a partir do Termo de Verificação Fiscal, que a autoridade responsável lançou mão de uma série de construções fáticas (divorciadas da realidade, a propósito) para chegar à conclusão de que a impugnante teria sido criada com o propósito de conseguir, de forma indevida, as vantagens proporcionadas pela desoneração da folha de pagamento, instituída pela MP nº 612/2013.

Aduz que não foi indicado o fundamento jurídico (ou o dispositivo legal) que permite a conclusão de que a impugnante possa ser penalizada pela exigência fiscal propagada. Ou seja, o dispositivo legal que veda o procedimento realizado pela empresa. Repete que a fiscalização relacionou uma série de fatos, mas não especificou onde exatamente está na lei o respaldo para que a impugnante, enquadrada no CNAE 41.20-4-00, estivesse vedada de efetuar o pagamento das contribuições devidas à seguridade social nos termos do inciso IV do artigo 7º da Lei 12.546/2011.

Conclui que, em razão da falta de indicação da disposição legal infringida, o Auto de Infração é absolutamente nulo, eis que contraria frontalmente o disposto no artigo 10, IV, do Decreto nº 70.235/1972.

Alternativamente, pede a declaração de nulidade do lançamento porque não houve a apropriação dos valores de contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) efetivamente pagos pela impugnante no período autuado. Ou seja, na sua apuração considerou simplesmente os valores de contribuição previdenciária patronal (20%), sem, contudo, deduzir o que foi recolhido à título de CPRB, que é a contribuição substituída e prevista na Lei.

Alega que no Relatório Fiscal apresentado não se tem qualquer esclarecimento sobre o motivo pelo qual os valores já recolhidos não foram descontados do tributo exigido no auto de infração, o que põe por terra toda e qualquer presunção de liquidez e certeza que eventualmente se pudesse imputar a presente notificação (CTN, art. 204, § único; Lei nº 6.830/80, art. 3º, § único).

Afirma, então, que se trata de nulidade material e formal, visto que a inexistência de qualquer explicação sobre essa questão no Relatório Fiscal em comento, inviabiliza o direito de defesa que é constitucionalmente assegurado à esta empresa recorrente.

Defende sua situação de contribuinte da CPRB alegando que as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE, foram incluídas na chamada "desoneração da folha" pela MP 612, de 04/04/2013, convertida na Lei 12.844/13, de 19/07/2013, que por sua vez alterou a Lei 12.546/11, passando a beneficiar-se da contribuição substitutiva sobre a receita bruta a partir da competência 04/2013. No caso, esclarece que a FGP Construções Ltda., tem sua atividade econômica definida como 41.20-4/00 - Construção de edifícios e como tal está enquadrada na Lei 12.546/11 através do seu art. 7º, inciso IV.

Assim, entende que é inquestionável que a impugnante tem direito de recolher as suas contribuições previdenciárias com base na desoneração da folha, estando as alegações fiscais desprovidas de fundamento técnico e legal para desenquadramento da mesma dessa condição

Com relação à alegação do Agente Fiscal de que as matrículas de 8 das 10 obras para as quais a impugnante prestou serviços haviam sido efetivadas antes de 31/03/2013, alega que a responsabilidade não é da FGP CONSTRUÇÕES, conforme indicado pela própria tabela do Relatório Fiscal.

Com relação ao cadastramento de novas matrículas para um mesmo empreendimento, explica que entendeu que a partir do momento em que a FGP Construções assumiu parcialmente a construção da obra, houve o fracionamento do projeto. Tal entendimento foi efetuado com base na interpretação, talvez equivocada, do art. 24, § 1º, da IN 971/09.

Ressalta que o fato de novas matrículas terem sido registradas, em nada altera o cálculo da desoneração aplicado pela FGP, pois como visto, a mesma não é responsável pelas matrículas.

Frisa que o regramento a ser observado sobre a data da matrícula somente se aplica para a empresa responsável pela matrícula da obra, e que tivesse como atividade econômica a construção, não sendo este o caso das demais empresas do Grupo FG, pois as mesmas são empresas incorporadoras.

Cita a IN/RFB 1.436/2013 (artigos 13, 14 e 15) sobre a responsabilidade pela matrícula das obras e conclui que é certo afirmar que a data da matrícula da obra só será considerada nos casos em que a empresa construtora seja responsável pela obra, não sendo o caso da impugnante em nenhuma das matrículas referenciadas.

Discorre sobre a legalidade e aduz que se a fiscalização afirma existirem irregularidades com reflexos em obrigações tributárias, deve identificá-las e comprovar sua existência com fatos, não com suposições, inferências ou opiniões pessoais. Afirma que em diversos momentos a fiscalização deixa claro que suas conclusões se baseiam não em fatos ou em disposições legais expressos, mas em suposições, inferências ou opiniões pessoais dos agentes fiscais, decorrentes de seu estranhamento pessoal e completamente relativo quanto a determinadas questões. Isto tudo sob a forma "condicional" e não taxativa.

Afirma que os atos praticados pela impugnante, se analisados em conjunto com os demais atos que já haviam sido praticados antes da entrada em vigor da MP nº 612/2013, a saber: estudos técnicos através de consultoria especializada e registro da alteração contratual com a mudança de objeto social em 19/02/2013, demonstram o real e necessário objetivo da alocação de mão de obra sob um único CNPJ, ocorrido em 05/2013, única e exclusivamente por questões burocráticas e operacionais, a partir da decisão tomada e formalizada anteriormente. Tais fatos, isolados, não podem ser tidos como prova, indício ou qualquer suposição acerca dos fatos imputados pela fiscalização.

Quanto ao seu "planejamento fiscal", afirma que para um grupo do porte da FG, a questão organizacional de suas operações é primordial para continuidade de sua atividade, e foi nesse contexto que toda a operação se desenvolveu. O fato de ter havido a concessão de um benefício fiscal por parte do governo federal no desenrolar do planejamento foi mero acaso e não pode a impugnante ser penalizada por tal fato.

Ressalta que poderia ter adotado uma postura bem mais radical e menos conservadora nessa reestruturação dos processos de gestão das obras e ter optado por terceirizar todos os empregados prestadores de serviços diretamente ligados às obras. Se tivesse agido desta forma, haveriam cerca de 170 demissões e não se teria viabilizado a contratação de 45 novos empregados em 05/2013 (quando passou a operacionalizar seu planejamento).

Argumenta que a FGP Construções é uma prestadora de serviços, contratada nas mesmas bases que outras que já prestam seus serviços ao Grupo, as quais por sua vez, na condição de empresas de construção civil (grupo 412) não são responsáveis pelas matrículas e recolhem suas contribuições com base na receita bruta. Assim, por questões de isonomia, simplesmente por fazer parte do Grupo econômico FG, entende que a autuada não pode ser penalizada por esta fiscalização.

Impugnação da FJG Realty Participações S/A, da FG Brazil Holding Ltda, da FG Prime Empreendimentos Ltda, da FGP Empreendimentos Ltda e da NG Empreendimentos Ltda:

Inicialmente, as 5 Impugnações, semelhantes entre si, repetem as alegações preliminares da FGP Construções Ltda quanto às supostas nulidades presentes no Lançamento e, no mérito, contestam a solidariedade aplicada no caso alegando que:

No caso do Grupo FG, sua construção se deu de forma absolutamente lícita e regulada por lei, no qual cada sociedade que a compõe mantém a sua individualidade jurídica, econômica e patrimonial.

Discorre sobre a obrigação solidária lastreada no "interesse comum" e aduz que a obrigação tributária solidária com fundamento no art. 124, I do CTN, não se configura apenas em razão da existência de um grupo econômico, pois as sociedades que o compõem não possuem interesse jurídico comum no fato gerador tributário realizado por uma delas.

Afirma que o equívoco mais ordinário que se encontra na tentativa de se responsabilizar as sociedades que fazem parte de um grupo econômico é afirmar que a existência da responsabilidade tributária subsiste porque uma sociedade possui interesse comum no fato gerador praticado por outra sociedade.

Argumenta que o interesse jurídico se caracteriza quando a situação realizada por uma pessoa é capaz de gerar os mesmos direitos e obrigações para a outra. E este tipo de interesse não existe entre sociedades que mantêm a sua independência e distinção, ainda que vinculadas a um objetivo econômico comum. Para que duas sociedades tivessem interesse jurídico comum capaz de imputar a solidariedade, seria necessário que ambas tivessem realizado conjuntamente o fato gerador tributário, o que não é o caso, pois as impugnantes solidárias não possuíam funcionários registrados em seu nome.

Afirma que a Jurisprudência mais atual do Superior Tribunal de Justiça já reconhece que a mera participação de uma sociedade em um grupo econômico não é capaz de lhe imputar solidariedade tributária por fatos geradores praticados por outra sociedade.

Aduz que para que haja solidariedade com supedâneo no art. 124, I do CTN, é preciso que todos os devedores tenham um interesse focado exatamente na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, que no caso foi a contratação de mão de obra. Ou seja, para que haja solidariedade tributária é necessário que o objeto deste interesse recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

No caso concreto, conforme se comprovou através da impugnação apresentada em nome da FGP Construções Ltda., empresa que faz parte do mesmo grupo econômico das

impugnantes, alega que não houve qualquer ato tendente a simulação visando o recolhimento de tributo a menor, que pudesse dar suporte a solidariedade ora apontada.

Repete as considerações sobre a necessidade e a data de criação da FGP Construções e afirma que em nenhum momento a empresa FGP Construções deixou de recolher as contribuições devidas, nem teve intenção de violar o que determina a legislação em vigor. O que fez foi analisar as opções e formatos existentes escolhendo a melhor opção, em sua concepção, para resolver o problema de movimentação de trabalhadores de construção civil em suas obras que garantisse a continuidade dos contratos com os colaboradores, pois não poderia ser diferente a preocupação com os direitos dos trabalhadores que ela tanto zela.

Destaca que, a teor do disposto no artigo 116, Parágrafo Único, do Código Tributário Nacional - CTN, as autoridades administrativas podem desconsiderar atos praticados pelo sujeito passivo. Ocorre que essa disposição do CTN não autoriza que as ditas desconsiderações sejam feitas apenas por "aparências", "conclusões", "insinuações" ou "interpretações".

Lembra que o ordenamento jurídico pátrio, no que tange ao "direito tributário", e às "limitações constitucionais ao poder de tributar", seguem ao princípio da Rigidez Constitucional, diante do que, os ditames da Lei devem ser respeitados na íntegra, e não há disposição legal que legitime a imputação da infração que ora se impõe, a quem quer que seja, sem que provas irrefutáveis dessa conduta, sejam apresentadas, o que não ocorre no caso concreto.

Reafirma que em todo o arrazoadado do agente fiscal do ente tributante, não foi trazido elemento de prova, que pudesse apontar para a ocorrência de simulação por parte do contribuinte.

Conclui que a atribuição da responsabilidade tributária deu-se única e exclusivamente à partir da visão pessoal, e divorciada da realidade, que o agente fiscal teve diante de parte dos procedimentos tributários efetivados pelo contribuinte e não diante da ótica jurídica, e principalmente, não foram levadas em consideração a legislação de regência aplicável a todo o procedimento, levando em consideração a sequência dos atos, não apenas parte deles.

Questiona onde estaria a prova de que o contribuinte utilizou-se de elementos caracterizadores de simulação para recolher tributo a menor e alega que, de todo o arrazoadado do agente fiscal, nenhuma prova emergiu da pretensa simulação.

Afirma novamente que cumpriu as obrigações nos termos da Lei e que todos os tributos foram regularmente recolhidos.

Impugnação dos Sócios - Francisco Graciola e Jean Carlos Graciola:

Inicialmente, as duas Impugnações, semelhantes entre si, repetem as alegações preliminares da FGP Construções Ltda quanto às supostas nulidades presentes no Lançamento e, no mérito, contestam a solidariedade aplicada no caso alegando que:

A violação à lei, ao contrato ou ao estatuto não é presumida, exigindo-se comprovação de que o sócio ou diretor agiu culposa ou dolosamente na condução da administração da empresa, o que não restou comprovado no caso concreto.

Afirma que, conforme se comprovou através da impugnação apresentada em nome da FGP Construções Ltda., empresa da qual os impugnantes são gestores, não houve qualquer ato tendente a simulação visando o recolhimento de tributo a menor.

Repete as explicações sobre a necessidade/planejamento quando da fundação da empresa FGP Construções e argumentam que em nenhum momento a empresa deixou de recolher as contribuições devidas, nem teve intenção de violar o que determina a legislação em vigor. O que fez foi analisar as opções e formatos existentes escolhendo a melhor opção, em sua concepção, para resolver o problema de movimentação de trabalhadores de construção civil em suas obras que garantisse a continuidade dos contratos com os colaboradores, pois não poderia ser diferente a preocupação com os direitos dos trabalhadores que ela tanto zela.

Nesse contexto, aduz que a legislação comercial afasta a responsabilidade objetiva do sócio ou administrador, merecendo interpretação sistemática o artigo 135, do Código Tributário Nacional que trata da responsabilidade tributária pessoal. A responsabilização exige prova inequívoca que o não recolhimento de tributo resultou da atuação dolosa ou culposa do sócio gerente ou do diretor, que, com o seu procedimento, causaram violação à lei, ao contrato ao estatuto.

Afirma que, para aplicação do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, é imprescindível que a fiscalização comprove que o administrador agiu: (i) com excesso de poderes, praticando atos além do que lhe tinha sido autorizado e, portanto, alheio aos fins da sociedade; (ii) com violação às disposições legais que regem as ações da pessoa jurídica, como é o caso da legislação civil e comercial, ou; (iii) com ofensa às disposições constantes dos instrumentos societários, contrato social ou estatutos. No caso em apreço, sempre segundo a defesa, não houve qualquer violação à lei, estatuto ou contrato social por parte do impugnante na gestão da empresa fiscalizada. Ou se houve, o que se admite apenas por hipótese, não há qualquer comprovação por parte da fiscalização.

Entende que o lançamento e a atribuição da responsabilidade solidária partem de um argumento falacioso com o nítido condão de induzir o leitor em erro. Caso a premissa adotada pela autoridade fiscal fosse verdadeira, o mesmo apontaria qual o ilícito cometido amparado em dispositivo legal, não em suposições.

Alega que o termo de sujeição passiva foi lavrado em desfavor do sócio sem a comprovação da sua atuação com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social estatutos. Essa arbitrariedade na lavratura do ato administrativo acaba por mitigar o direito de ou defesa das referidas pessoas, como tem se manifestado o Superior Tribunal de Justiça.

Ressalta que a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica de determinada sociedade é um ato grave e com inúmeros desdobramentos, que repercutem, sobretudo, na estabilidade dos setores econômico e financeiro de nosso país.

Conclui que não se aplica o artigo 135, inciso III, do CTN se não for claramente comprovado pelo Fisco que a obrigação tributária é resultante de atos praticados pelos sócios com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. E no caso concreto, nulo é o lançamento contra os responsáveis solidários, pois além de atribuir a responsabilidade em infração à lei sem indicar qual o dispositivo infringido, em nenhum momento o agente fiscalizador logrou êxito em apontar uma prova sequer de conduta irregular, isto é, contrária a lei que a empresa tivesse cometido através de seus diretores.

Informa que se os procedimentos adotados pela empresa não impediram o conhecimento do fato gerador dos tributos, nem afetaram a obrigação tributária e o crédito

tributário, não há que se falar em infração a lei que pudesse caracterizar a responsabilização solidária dos diretores e mandatários.

Assevera que todas as formalidades legalmente exigíveis, no que tange a apuração dos créditos foram tempestivamente e legalmente cumpridas, tendo a empresa efetuado o recolhimento da CPRB conforme determinava a legislação vigente.

Destaca que, a teor do disposto no artigo 116, Parágrafo Único, do CTN, as autoridades administrativas podem desconsiderar atos praticados pelo sujeito passivo. Ocorre que, essa disposição do CTN, não autoriza que as ditas desconsiderações sejam feitas apenas por "aparências", "conclusões", "insinuações" ou "interpretações, das referidas autoridades administrativas.

Considera evidentemente claro que não houve no caso ação nem omissão dolosa, reconhecida pelo agente fiscal, tanto que considerou a aplicação da multa de 75%. A conduta dolosa deve, necessariamente, ter por escopo impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou de situações pessoais que sejam capazes de afetar a obrigação ou o crédito tributário, o que evidentemente não ocorreu no caso em tela.

Afirma ainda que as declarações prestadas pela FGP Construções não impediram o conhecimento do fato gerador dos tributos, nem afetou a obrigação tributária e o crédito tributário, não há que se falar em simulação, como quer fazer crer a Autoridade Fiscal.

Argumenta que não houve qualquer fraude e que não faz o menor sentido a motivação que levou a considerar ter ocorrido um planejamento não oponível ao fisco, pois nenhum ato praticado foi baseado em falsas declarações, com finalidade de acarretar o recolhimento de tributo em desacordo com os ditames legais.

Acrescenta que a responsabilidade pessoal atribuída aos diretores e gestores com base no art. 135, do CTN, não tem aplicação irrestrita e automática. Ao contrário, a responsabilidade pessoal dos gestores exige a comprovação e a demonstração da ocorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto. Há a necessidade de demonstração da prática dos atos infracionais, cabendo a produção da prova de tal situação exclusivamente à Fazenda Pública. É de toda ordem repugnável a tentativa de migração da responsabilidade da pessoa jurídica para um suposto responsável tributário sem a preexistência de uma regular investigação procedida pela autoridade administrativa competente acerca da ocorrência das situações que autorizam essa substituição.

Nesta linha, afirma que não houve infração a lei porque os atos estavam devidamente embasados em normas legais vigentes que permitiam a realização de cada um dos atos, e o excesso de poderes de gestão sequer foram apontados como causa da aplicação da penalidade pelo agente fiscal.

Entende que sem provas de que o gestor agiu com dolo, fraude ou simulação, em afronta à lei ou ao contrato social, sem diligências visando a constatar a gestão fraudulenta da sociedade, não se pode pretender a sua responsabilização solidária.

Afirma que há acórdãos do CAREF que não admitem a responsabilização dos sócios-administradores, sem que, dos autos do processo administrativo, possa se extrair meios comprobatórios para tal redirecionamento.

Ao fim, requerem os recorrentes:

- a) a reforma da decisão da DRJ para afastar a sua responsabilidade solidária atribuída na lavratura do auto de infração nº 11516.724.358/2017-94, à luz dos fundamentos fáticos e jurídicos narrados;
- b) O afastamento da responsabilidade solidária atribuída no Auto de Infração e;
- c) a produção de todos os meios de prova necessárias ao deslinde da controvérsia instaurada e a realização de quaisquer diligências que se fizerem pertinentes

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa, Relator.

Os recursos são tempestivos e estão presentes os pressupostos de admissibilidade.

DAS PRELIMINARES

Da Nulidade

Sustentam os recorrentes a nulidade da autuação sob o argumento de que não consta nos autos a descrição/comprovação da situação verificada e seu perfeito enquadramento legal, bem como porque não houve a apropriação dos valores de contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) efetivamente pagos pela impugnante no período autuado.

Com relação a falta de comprovação e enquadramento legal entendo não caber razão aos recursos. Do que se depreende dos autos encontra-se a descrição detalhada do fato gerador das contribuições sociais, bem como o correto enquadramento legal. Ou seja, o auditor fiscal identificou que a autuada se enquadrou equivocadamente dentre as categorias abrangidas pela lei de desoneração da folha de pagamento e efetuou de maneira errada o recolhimento das contribuições previdenciárias.

No tocante aos aspectos relativos à nulidade dos atos que compõem o processo fiscal, destaque-se o estabelecido pelo artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 59. São nulos.

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o Auto de Infração só poderá ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando não constar, ou nele constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito de defesa. No caso em tela, observa-se que o auto de infração contém ainda os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não ensejando declaração de nulidade.

Desta forma, não merece prosperar a alegação de nulidade do auto de infração suscitada pelos recorrentes

Quanto ao não aproveitamento de valores recolhidos, esta questão não deve ser tratada como preliminar por não ensejar a nulidade da autuação já que, em havendo razão aos

recorrentes tais valores poderão ser aproveitados em eventual liquidação do débito lançado, assim, analisaremos adiante como mérito do recurso.

DO MÉRITO

Do Aproveitamento de Valores Recolhidos a Título de CPRB

Razão assiste aos recorrentes.

O artigo 7º da Lei nº 12.546/2011 ao instituir a CPRB determina que “poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991”, assim, entendo que a CPRB e a contribuição sobre folha de salários têm a mesma natureza, sendo irrelevante o fato da CPRB ser paga “em guia diversa da exigida pela legislação de regência” quanto à contribuição sobre folha de salários.

O que ocorreu no caso foi o pagamento a menor da contribuição previdenciária, que permitira à fiscalização exigir da Recorrente a diferença entre o valor que ela considerou devido (na forma prevista no artigo 22 da Lei nº 8.212/91) e o valor que foi pago.

Conforme reiterada jurisprudência deste E. CAREF, agir de modo diverso, acarretaria na movimentação desnecessária da máquina administrativa, que deveria restituir o imposto pago pela pessoa jurídica, sendo mais racional realizar o procedimento no curso deste processo; ou ainda, o enriquecimento ilícito da Administração Pública, que terá recebido duas vezes pelo mesmo fato gerador (bis in idem), caso se considere impossível a apropriação ora em debate, por já ter se passado cinco anos do fato gerador.

Assim, em respeito ao princípio da moralidade administrativa, uma vez que no caso concreto, ocorreu o pagamento a menor da contribuição previdenciária, que permitiu à fiscalização exigir da Recorrente a diferença entre o valor que ela considerou devido (na forma prevista no artigo 22 da Lei nº 8.212/91) e o valor que foi pago (sob a forma de CPRB), deve-se realizar a apropriação dos referidos valores, e abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício.

Sendo assim, dou provimento ao recurso quanto a este ponto.

Da CPRB – Breves Considerações

A alteração da legislação tributária incidente sobre a Folha de Pagamento (Desoneração da folha) foi efetuada em agosto de 2011, por intermédio da Medida Provisória 540, de 02 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e ampliada por alterações posteriores (Lei nº 12.715/2012, Lei nº 12.794/2013 e Lei nº 12.844/2013).

Essa Lei alterou a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas atuantes em diversas atividades econômicas, criando a tributação sobre a receita bruta e não mais sobre a folha de salário dos trabalhadores. Foi a chamada “desoneração da folha de salários”.

Dessa forma, as empresas que antes fechavam mensalmente sua folha de salários, apuravam o total da remuneração dos trabalhadores e recolhiam 20% do valor para o INSS como cota patronal, passaram a contribuir com uma alíquota variável (a depender da atividade e do setor econômico) de 1 a 2 % sobre o total da sua receita bruta.

Essa forma de recolhimento que inicialmente era obrigatória para alguns segmentos empresariais, em dezembro de 2015 passou a ser opcional, devendo ser manifestada pelos contribuintes no mês de janeiro de cada ano sendo irretratável para todo o exercício.

Além desta mudança na contribuição patronal, as empresas prestadoras de serviço passaram a ter retidos, não mais a alíquota de 11% sobre o valor da Nota Fiscal de prestação de serviços, mas sim 3,5%. O valor retido poderá ser compensado com os demais recolhimentos previdenciários (parte dos segurados e do RAT). E, na impossibilidade da compensação direta por meio da GFIP/SEFIP, a empresa poderá solicitar a restituição dos valores junto à Receita Federal do Brasil por meio do aplicativo Per/Dcomp observando as orientações específicas para utilização desta declaração.

As atividades sujeitas à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta com as respectivas alíquotas de contribuição, estão relacionadas no Anexo IV da Instrução Normativa RFB nº 1.436/2013, tendo sofrido diversas alterações até o ano de 2018.

Do caso em concreto

No presente caso entende a recorrente que faz *jus* ao regime substitutivo previsto no art. 7.º da Lei 12.546/2011, por entender que a atividade desenvolvida por ela, é, a construção de imóveis e obras de engenharia em geral.

Já a fiscalização e a decisão de primeira instância entenderam que autuada faz parte do Grupo FG e que a partir de 05/2013 passou a executar todas as obras do grupo econômico por se enquadrar no CNAE 41.20-4/00 previsto na referida Lei 12.546/2011 que criou a CPRB, tendo como objetivo alcançar, indevidamente, os benefícios da desoneração da folha de pagamento, dissimulando a existência da incorporadora responsável por todas as incorporações, pois a construção e a venda das unidades imobiliárias de todos os empreendimentos do grupo tinham um comando único, cujo enquadramento é o CNAE 41.10-7/00, sujeito ao recolhimento de contribuições previdenciárias calculadas sobre a folha de pagamento.

Portanto, o cerne da questão posta a desate consiste em saber se atividade da autuada está englobada nas atividades de abrangidas pela Lei 12.546/2011 como pretende a recorrente, ou não, como concluiu a fiscalização.

Para saber se a recorrente estava sujeita à CPRB em substituição das contribuições sobre a folha de pagamento, é preciso analisar o disposto na Lei nº 12.546/2011, e também na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), pois esta classificação foi utilizada pela mencionada lei em vários de seus dispositivos para delimitar o alcance da substituição previdenciária da CPRB. A Classificação Nacional de Atividades Econômicas é o instrumento de padronização nacional dos códigos de atividade econômica e dos critérios de enquadramento utilizados pelos diversos órgãos da Administração Tributária do país.

Nos termos do art. 7º, IV da Lei 12.546/11, poderão contribuir sobre a receita bruta, as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, quais sejam:

CNAE 2.0

GRUPO 412

41.2 Construção de edifícios

41.20-4 Construção de edifícios

4120-4/00 Construção de edifícios

GRUPO 432

43.2 Instalações elétricas, hidráulicas e outras instalações em construções

43.21-5 Instalações elétricas

4321-5/00 Instalação e manutenção elétrica

43.22-3 Instalações hidráulicas, de sistemas de ventilação e refrigeração

4322-3/01 Instalações hidráulicas, sanitárias e de gás

4322-3/02 Instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração

4322-3/03 Instalações de sistema de prevenção contra incêndio

43.29-1 Obras de instalações em construções não especificadas anteriormente

4329-1/01 Instalação de painéis publicitários

4329-1/02 Instalação de equipamentos para orientação à navegação marítima, fluvial e lacustre

4329-1/03 Instalação, manutenção e reparação de elevadores, escadas e esteiras rolantes, exceto de fabricação própria

4329-1/04 Montagem e instalação de sistemas e equipamentos de iluminação e sinalização em vias públicas, portos e aeroportos

4329-1/05 Tratamentos térmicos, acústicos ou de vibração

4329-1/99 Outras obras de instalações em construções não especificadas anteriormente

GRUPO 433

43.3 Obras de acabamento

43.30-4 Obras de acabamento

4330-4/01 Impermeabilização em obras de engenharia civil

4330-4/02 Instalação de portas, janelas, tetos, divisórias e armários embutidos de qualquer material

4330-4/03 Obras de acabamento em gesso e estuque

4330-4/04 Serviços de pintura de edifícios em geral

4330-4/05 Aplicação de revestimentos e de resinas em interiores e exteriores

4330-4/99 Outras obras de acabamento da construção

43.9 Outros serviços especializados para construção

43.91-6 Obras de fundações

4391-6/00 Obras de fundações

43.99-1 Serviços especializados para construção não especificados anteriormente

4399-1/01 Administração de obras

4399-1/02 Montagem e desmontagem de andaimes e outras estruturas temporárias

4399-1/03 Obras de alvenaria

4399-1/04 Serviços de operação e fornecimento de equipamentos para transporte e elevação de cargas e pessoas para uso em obras

4399-1/05 Perfuração e construção de poços de água

4399-1/99 Serviços especializados para construção não especificados anteriormente

De acordo com o Relatório Fiscal, a situação real verificada é a de que a FGP Construções Ltda faz parte de uma grande incorporadora imobiliária. Em consequência, a FGP não pode contribuir sobre sua Receita Bruta - CPRB. Isso porque as incorporadoras que também executam suas obras continuam obrigadas ao recolhimento das contribuições patronais sobre a folha de pagamento, pois seu CNAE não está compreendido nos acima citados. O CNAE das incorporadoras que também se envolvem na construção das edificações é o 4110-7/00, do Grupo 411, não abarcado no inciso IV do art. 7º da Lei 12.546/2011.

Outro aspecto relevante observado pela fiscalização foi o fato de que somente para obras matriculadas à partir de 01/04/2013 é que a contribuição previdenciária obedece às regras de desoneração da folha de pagamento, ou seja, são calculadas sobre a Receita Bruta.

No caso em apreço, as matrículas de 8 das 10 obras do período fiscalizado foram efetivadas antes de 31/03/2013 e a afirmação de que houve fracionamento do projeto, o que supostamente permitiria nova matrícula não se sustenta tendo em vista que a lei não faz previsão quanto a possibilidade de novas matrículas para obras já iniciadas e a própria autuada admite que criou a FGP Construções apenas para centrar a mão de obra dos empreendimentos já em curso. O mesmo pode se afirmar quanto a titularidade das matrículas mencionada pelos recorrentes.

Na verdade, à partir da Lei 12.844, de 19/07/2013 as empresas incorporadoras que também levassem a efeito a construção das edificações por ela incorporadas, continuariam obrigadas ao recolhimento das contribuições patronais sobre a folha de pagamento.

Das Empresas Solidárias

Sobre a obrigação das solidárias, assim dispõe o art. 124 do CTN:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem."

Ou seja, havendo interesse comum na situação que se constitua fato gerador, aplica-se a regra do art. 124 do CTN. Desta forma, entendo que a autoridade fiscal demonstrou claramente em seu Relatório e Anexos o interesse comum das empresas citadas na situação que constituiu o fato gerador em tela, qual seja, a prestação dos serviços remunerados dos segurados que trabalharam nas obras do grupo empresarial.

E mais, em se tratando de grupo econômico claramente caracterizado, aplica-se ainda o disposto no art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, que assim dispõe:

"Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei; (grifamos)"

Dos Sócios Solidários

A atribuição da responsabilidade dos sócios administradores foi atribuída em obediência ao contido art. 135 do CTN por atos de infração a lei:

"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I- as pessoas referidas no artigo anterior;

II- os mandatários, prepostos e empregados;

III- os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

Tendo a fiscalização verificado a conduta dos administradores na violação à legislação tributária correta a responsabilização solidárias destes.

Sobre a não qualificação da multa, esta nada tem haver com relação à responsabilização dos Sócios. Poderia ter havido sim o agravamento caso fosse identificada uma das condutas previstas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64, nos termos do §1º do art.44 da Lei 9.430/96.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer dos Recursos Voluntários, para, rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que sejam aproveitados os valores recolhidos na sistemática da CPRB.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Freitas de Souza Costa

Voto Vencedor

João Maurício Vital, Redator Designado.

Respeitosamente, divirjo do relator quanto ao aproveitamento dos valores de previdência social incidente sobre a receita bruta que foram recolhidos.

A despeito da existência de créditos a compensar, entendo que não cabe ao julgador administrativo a homologação ou autorização de compensação de tributos neste caso, porquanto o objeto desta lide é o lançamento, e não a sua liquidação. É certo que o procedimento administrativo para esse fim está regulado na legislação tributária. Eventuais indébitos devem ser objeto de requerimento apresentado à autoridade preparadora, que verificará a existência dos pressupostos necessários à compensação consoante a norma regente.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital