



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.724986/2017-70  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-005.667 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de novembro de 2019  
**Recorrente** TOTAL ENGENHARIA CONSTRUTORA S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO. ADOÇÃO DAS RAZÕES DE DECIDIR.

É possibilitado ao Relator a transcrição integral da decisão de primeira instância em não havendo novas razões de defesa formuladas perante a segunda instância de julgamento administrativo.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. REGIME DIFERENCIADO. ENQUADRAMENTO DA EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL RESPONSÁVEL PELA MATRÍCULA DA OBRA.

As empresas de construção civil enquadradas nos grupos CNAE 412, 432, 433 e 439 que são responsáveis pela realização e respectiva matrícula da obra junto ao *Cadastro Específico do INSS - CEI* sujeitam-se ao regime diferenciado de recolhimento da contribuição previdenciária, sendo que para as obras matriculadas no CEI até o dia 31 de março de 2013 o recolhimento da contribuição deverá ocorrer com base na folha de pagamentos.

RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA EM VIRTUDE DA COMPETÊNCIA DE CADASTRO DA MATRÍCULA CEI.

O recolhimento da contribuição previdenciária poderá ocorrer tanto com base na receita bruta quanto com base na folha de pagamentos relativamente às obras matriculadas no CEI durante o período compreendido entre 1º de junho e 31 de outubro de 2013. A opção por um ou outro regime decorrerá da forma como o contribuinte procedeu com o recolhimento da contribuição na competência em que realizou a matrícula da obra no CEI ou na primeira competência subsequente, sendo que a opção será exercida de maneira irretratável e será aplicada até o término da obra.

Em não se procedendo com o recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta na competência de cadastro no CEI ou na primeira competência subsequente para qual houve receita bruta apurada na obra, deve-se concluir

que o sujeito passivo não efetuou a opção pela sistemática de tributação com base na receita bruta.

**RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. ATIVIDADE PRINCIPAL NÃO ENQUADRADA NO REGIME DA CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA.**

O código CNAE correspondente à atividade principal da empresa poderá, eventualmente, não coincidir com aquele adotado para efeitos de Cadastro Nacional e Pessoa Jurídica (CNPJ). Para fins de enquadramento na sistemática da contribuição previdenciária substitutiva não é necessário que a “maior receita auferida ou esperada” no ano-calendário anterior atinja o percentual mínimo de 50% (cinquenta por cento) do total das receitas da empresa, bastando que resulte em montante superior às demais receitas individualmente consideradas.

As atividades de incorporação de empreendimentos imobiliários não estão enquadradas na sistemática de recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta e, portanto, sujeitam-se ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre a folha de salários.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Auto de Infração lavrado com fundamento no artigo 22, incisos I e III da Lei n. 8.212/91 que tem por objeto exigências de *Contribuições Previdenciárias* apuradas a partir de divergências e informações indevidas de ajuste de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB em GFIP no período de 01.2013 a 12.2016, do que resultou constituição do crédito tributário no montante de R\$ 5.344.379,30 (fls. 2/20).

Verifica-se do *Relatório Fiscal* de fls. 22/50 que a TOTAL ENGENHARIA CONSTRUTORA S.A. apresenta como atividade principal a *construção de edifícios* (código CNAE 41.20-4-00) e como atividades secundárias a *incorporação de empreendimentos imobiliários* (CNAE 41.10-7-00) e *serviços de engenharia* (CNAE 71.12.-0-00), sendo que por conta da sua atividade principal acaba enquadrando-se exclusivamente na sistemática de recolhimento da CPRB muito embora exerça outras atividades não submetidas à incidência da contribuição substitutiva, conforme prescreve o artigo 9º, §§ 9º e 10 da Lei n. 12.546/2011.

De acordo com o entendimento da autoridade fiscal, a TOTAL ENGENHARIA CONSTRUTORA S.A. procedeu indevidamente com a apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta tanto em relação às obras denominadas *Edifício Residencial Spa Mediterrâneo* (CEI 51.212.47649/76), *Edifício Residencial Valência* (CEI 51.212.64175/79), *Edifício Residencial Orvietto* (CEI 51.215.97116/75), *Edifício Maori Home Work* (CEI 51.217.73150/75) e *Residencial Vila Real* (CEI 51.221.28566/79) quanto relativamente às demais atividades desenvolvidas no ano-calendário de 2016. Com efeito, ao proceder com a apuração indevida referente à CPRB a recorrente acabou deixando de declarar e recolher a totalidade dos valores devidos a título de contribuição previdenciária patronal sobre a folha de salários incidentes no período.

A propósito, note-se que a TOTAL ENGENHARIA CONSTRUTORA S.A. é responsável pela realização e respectiva matrícula de diversas obras junto ao *Cadastro Específico do INSS* – CEI e, por isso mesmo, acaba submetendo-se ao regime diferenciado estatuído no artigo 7º, § 9 da Lei n. 12.546/2011, sendo que em análise aos documentos apresentados durante a ação fiscal e declarações enviadas à Receita Federal do Brasil constatou-se que durante o período de apuração analisado (01.2013 a 12.2016) aquelas cinco obras haviam sido tributadas de acordo com a sistemática de apuração da CPRB, quando, no entendimento da autoridade fiscal, deveria a recorrente ter procedido com a apuração das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos.

As obras denominadas *Edifício Residencial Spa Mediterrâneo*, *Edifício Residencial Valência*, *Edifício Residencial Orvietto* e *Edifício Maori Home Work* foram matriculadas em período anterior a 31.03.2013 e, portanto, submetiam-se obrigatoriamente ao recolhimento das contribuições previdenciárias com base na folha de pagamentos, conforme prescreve o artigo 7º, § 9º, I da Lei n. 12.546/2011. A recorrente também deveria ter procedido com o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamentos relativamente à obra denominada *Residencial Vila Real* em virtude dos seguintes motivos:

- Que a referida obra foi matriculada em período compreendido entre a perda de validade da Medida Provisória n. 601/2012 e a entrada em vigor da Lei n. 12.844/2013 e que, portanto, em relação tal aplicar-se-ia a previsão contida no artigo 7º, § 9º, III da Lei n. 12.546/2011;
- Que o sujeito passivo tinha a faculdade de optar pela tributação da contribuição previdenciária sobre a receita bruta ou das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamentos, sendo que nos termos do artigo 7º, § 10 da Lei n. 12.546/2011 e artigo 13, § 2º da IN/RFB n. 1.436/213, com alterações dadas pela IN/RFB n. 1.597/2015 tal opção deveria realizar-se mediante pagamento da contribuição sobre a receita bruta na competência de cadastro na matrícula CEI ou na primeira competência subsequente para a qual tivesse receita bruta apurada para a obra;

- Que em não tendo sido efetuado o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta na competência de cadastro no CEI (08/2013) ou na primeira competência subsequente para qual houvesse receita bruta apurada na obra (10/2013), deve-se concluir que o sujeito passivo não efetuou a opção pela sistemática de tributação com base na receita bruta;
- Que, ao contrário, analisando-se GFIP referente a competência de 10/2013 verifica-se que o sujeito passivo declarou débitos de contribuições previdenciárias patronais sobre a folha de pagamentos, tendo optado, portanto, pela tributação sobre a folha de pagamentos de forma irretroativa até o encerramento; e
- Que, contudo, a partir da competência de 11/2013 o sujeito passivo procedeu, equivocadamente, com a apuração das contribuições de acordo com a sistemática prevista no artigo 7º da Lei n. 12.546/2011 quando, na verdade, deveria ter recolhido as contribuições previdenciárias com base na folha de pagamentos.

A autoridade fiscal também constatou que no período autuado a TOTAL ENGENHARIA CONSTRUTORA S.A. teria percebido receitas relacionadas às atividades de *incorporação* correspondentes aos empreendimentos denominados *Edifício Maori Home Work*, *Residencial Spa Mediterrâneo*, *Edifício Residencial Orvietto* e *Condomínio Residencial Valência*, sendo que, tratando-se de empresa que exerce outras atividades além daquelas alcançadas pelo regime substitutivo, a definição do regime tributário a ser adotado deve levar em consideração o CNAE relativo à sua atividade principal, entendida, aqui, como aquela atividade que apresenta maior receita apurada no ano-calendário anterior, nos termos do que prescreve o artigo 9º, § 9 da Lei n. 12.546/2011.

Considerando que durante o ano-calendário 2015 a TOTAL ENGENHARIA CONSTRUTORA S.A. auferiu receitas relacionadas à atividade de *incorporação de empreendimentos imobiliários* (CNAE 41.10-7-00) em montante superior às receitas percebidas com a atividade de *construção de edifícios* (CNAE 41.20-4-00), entendeu a fiscalização que a atividade de *incorporação* deveria ser considerada como atividade principal em relação ao ano-calendário 2016. Como tal atividade não está enquadrada na sistemática de recolhimento da CPRB, a recorrente deveria ter procedido com a apuração das contribuições previdenciárias com base na folha de salários durante todo o ano-calendário 2016, conforme prescreve o artigo 22, I e III da Lei n. 8.212/91.

A TOTAL ENGENHARIA CONSTRUTORA S.A. foi, então, cientificada da autuação e apresentou impugnação de fls. 1486/1509, suscitando, pois, as seguintes alegações:

- (i) Que em relação à apuração da desoneração da folha de pagamentos dos anos de 2013 (nov. e dez.), 2014 e 2015, referentes às quatro CEIs abertas em dada anterior a 31.03.2013 (*Edifício Maori Home Work*, *Residencial Spa Mediterrâneo*, *Edifício Residencial Orvietto* e *Condomínio Residencial Valência*) deve-se afirmar o seguinte:
  - Que a empresa de construção civil cuja atividade principal enquadra-se em alguns dos códigos CNAE n. 412, 432, 433 e 439 deve recolher a contribuição previdenciária de que trata o artigo 7º da Lei n. 12.546/2011 sobre a receita bruta decorrentes de todas atividades, ainda que algumas

das atividades não estejam contempladas no regime da contribuição substitutiva;

- Que por meio da documentação anexada, comprova-se que a maior receita auferida ou esperada sempre foi aquela referente à atividade principal (CNAE 41.20-4-00) a despeito de existirem outras CEI's a ela vinculada cujos códigos CNAE não se enquadram nos grupos 412, 432, 433 e 439; e

- Que de acordo artigo 9º, § 9º da Lei n. 12.546/2011, as empresas cuja sujeição à contribuição previdenciária esteja vinculada ao seu enquadramento no código CNAE e as quais exerçam outras atividades alcançadas ou não pela substituição deverão recolher a contribuição previdenciária sobre a receita bruta com base em sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, não se aplicando, portanto, a regra constante no § 1º do referido artigo 9º em que são devidas, proporcionalmente, contribuições sobre a receita bruta e sobre a folha de pagamentos, conforme se pode verificar dos entendimentos exarados nas Soluções de Consulta de n. 90, de 27.08.2013 e n. 6023, de 11.08.2014.

(ii) Já em relação à parte da autuação que levou em conta que durante o ano-calendário 2015 a empresa auferiu receitas relacionadas à atividade de *incorporação de empreendimentos imobiliários* (CNAE 41.10-7-00) em montante superior às receitas percebidas com a atividade de *construção de edifícios* (CNAE 41.20-4-00) e que, portanto, durante todo o ano-calendário 2016 deveria ter procedido com a apuração das contribuições previdenciárias com base na folha de pagamentos nos termos do que prevê o artigo 22, I e III da Lei n. 8.212/91, deve-se elencar os seguintes fundamentos:

- Que nos termos do artigo 17 da IN/RFB n. 1.436, de 30 de dezembro de 2013, a identificação da atividade econômica principal da empresa para fins de enquadramento no regime de tributação substitutivo deverá ser realizada com base na receita apurada ou esperada no ano-calendário anterior, sendo que a legislação que tratou da contribuição previdenciária substitutiva não explicitou se seria necessário que as receitas decorrentes da atividade principal submetida à sistemática da contribuição sobre a receita bruta alcançassem o patamar de 50%;

- Que se a atividade econômica principal de uma empresa é requisito indispensável para o seu enquadramento na sistemática da CPRB e se tal identificação encontra-se vinculada ao conceito de “*maior receita auferida ou esperada*”, faz-se necessário que esse conceito seja interpretado de forma lógica e em termos operacionais, de modo que o critério fixado pelo legislador não seja tido por inválido ou indeterminado; e

- Que de acordo com o entendimento exarado na Solução de Consulta COSIT n. 114, de 11 de maio de 2015, para fins de enquadramento na sistemática da contribuição sobre a receita bruta não há necessidade de que a “*maior receita auferida ou esperada*” atinja, necessariamente, o percentual mínimo de 50% do total das receitas da empresa, bastando, para

tanto, que ela seja superior às demais receitas individualmente considerada, sendo que, no caso concreto, a atividade *construção de edifícios* (CNAE 41.20-4-00) apresentou receita superior a 50% quando comparada com as receitas individualmente consideradas de cada CEI.

- (iii) No que tange à parte da autuação que diz com a apuração da desoneração da folha de pagamento referente ao CEI 51.221.28566/79 – *Residencial Vila Real*, deve-se concluir que a autuação é indevida em razão dos seguintes fundamentos:

- Que o CEI 51.221.28566/79 – *Residencial Vila Real* foi aberto em 08.2013 e, portanto, até 30.11.2013 a empresa poderia optar por quaisquer dos regimes de tributação, sendo que por insegurança jurídica recolheu havia recolhido as contribuições sobre a folha de pagamentos nos meses anteriores, porém, percebendo-se que a sistemática da CPRB lhe era mais favorável, entendeu por optar pela desoneração da folha também em relação às outras CEIs, já que o prazo para tanto ainda estava em aberto;

Que nos termos do artigo 7º da Lei n. 12.546/2011 não há qualquer empecilho à opção pelo enquadramento na sistemática da desoneração da folha de pagamentos realizada em período anterior a 11.2013, pouco importado se os pagamentos anteriores foram realizados na forma prevista no artigo 22, I e III da Lei n. 8.212/91; e

Que o CEI 51.221.28566/79 – *Residencial Vila Real* também faz parte do CNAE do grupo 412, o qual a Lei n. 12.844/2013 enquadrou obrigatoriamente na sistemática de desoneração da folha de pagamentos pela receita bruta, não restando outra alternativa que não a mudança para o regime da CPRB.

- (iv) Que como o ônus da prova cabe ao autor, caberia à autoridade fiscal verificar e comprovar a ocorrência do fato gerador por meio de provas irrefutáveis, sendo que na ausência da correlação lógica entre o fato e a norma infringida o ato de lançamento deve ser tido por nulo; e
- (v) Que a multa aplicada apresenta efeitos confiscatórios e, portanto, encontra-se por violar o princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório previsto no artigo 150, IV da Constituição Federal.

Em acórdão de fls. 1514/1530, a 5ª Turma da DRJ de Juiz de Mora entendeu por julgar a impugnação improcedente, mantendo-se o crédito tributário, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/12/2016

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. ENQUADRAMENTO DA EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSÁVEL PELA MATRÍCULA CEI DA OBRA.**

No caso único e específico de a empresa de construção civil, enquadrada nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, ser responsável pela matrícula CEI da obra, cabem as regras de transição descritas no parágrafo 9º do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011. Sendo que para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI até o dia 31 de março de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na

forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, até o seu término.

**PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA NA COMPETÊNCIA DE CADASTRO DA MATRÍCULA CEI.**

Para obras matriculadas no CEI no período compreendido entre 1º de junho e 31 de outubro de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária poderá ocorrer, tanto na forma do art. 1º, como na forma dos incisos I a III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 e configura-se, de forma irretroatável, a opção mediante o recolhimento até o prazo de vencimento, da contribuição previdenciária na sistemática escolhida, relativa à competência de cadastro da obra no CEI e será aplicada até o término da obra, devendo ser exercida por obra.

**PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA. ATIVIDADE PRINCIPAL.**

O código CNAE relativo à “atividade principal” da empresa descrito no § 9º do artigo 9º da Lei nº 12.546, de 2011, para fins de incidência da contribuição previdenciária substitutiva, poderá, eventualmente, não coincidir com aquele adotado para os efeitos do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

Para fins de enquadramento na sistemática da contribuição previdenciária substitutiva, não é necessário que a “maior receita auferida ou esperada atinja o percentual mínimo de 50% (cinquenta por cento) do total das receitas da empresa, bastando ser superior às demais receitas, individualmente consideradas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

A TOTAL ENGENHARIA E CONSTRUTORA S.A. tomou conhecimento do resultado do julgamento da impugnação através de sua *Caixa Postal Eletrônica* - Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 05.07.2018 (fls. 1538/1540) e apresentou Recurso Voluntário de fls. 1543/1566, protocolado em 06.08.2018, suscitando, pois, as razões de seu descontentamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72, razão por que dele conheço e passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

Observo, de plano, que a TOTAL ENGENHARIA E CONSTRUTORA S.A continua por reiterar as alegações que já haviam sido formuladas em sua peça impugnativa. Confira-se, portanto, quais são as alegações constantes do presente Recurso Voluntário:

(vi) Que em relação à apuração da desoneração da folha de pagamentos dos anos de 2013 (nov. e dez.), 2014 e 2015, referentes às quatro CEIs abertas em dada anterior a 31.03.2013 (*Edifício Maori Home Work, Residencial Spa Mediterrâneo, Edifício Residencial Orvietto e Condomínio Residencial Valência*) deve-se afirmar o seguinte:

- Que a empresa de construção civil cuja atividade principal enquadra-se em alguns dos códigos CNAE n. 412, 432, 433 e 439 deve recolher a contribuição previdenciária de que trata o artigo 7º da Lei n. 12.546/2011 sobre a receita bruta decorrentes de todas atividades, ainda que algumas

das atividades não estejam contempladas no regime da contribuição substitutiva;

- Que por meio da documentação anexada, comprova-se que a maior receita auferida ou esperada sempre foi aquela referente à atividade principal (CNAE 41.20-4-00), a despeito de existirem outras CEI's a ela vinculada cujos códigos CNAE não se enquadram nos grupos 412, 432, 433 e 439; e

- Que de acordo artigo 9º, § 9º da Lei n. 12.546/2011, as empresas cuja sujeição à contribuição previdenciária esteja vinculada ao seu enquadramento no código CNAE e as quais exerçam outras atividades alcançadas ou não pela substituição deverão recolher a contribuição previdenciária sobre a receita bruta com base em sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, não se aplicando, portanto, a regra constante no § 1º do referido artigo 9º em que são devidas, proporcionalmente, contribuições sobre a receita bruta e sobre a folha de pagamentos, conforme se pode verificar dos entendimentos exarados nas Soluções de Consulta de n. 90, de 27.08.2013 e n. 6023, de 11.08.2014.

(vii) Já em relação à parte da autuação que levou em conta que durante o ano-calendário 2015 a empresa auferiu receitas relacionadas à atividade de *incorporação de empreendimentos imobiliários* (CNAE 41.10-7-00) em montante superior às receitas percebidas com a atividade de *construção de edifícios* (CNAE 41.20-4-00) e que, portanto, durante todo o ano-calendário 2016 deveria ter procedido com a apuração das contribuições previdenciárias com base na folha de pagamentos nos termos do que prevê o artigo 22, I e III da Lei n. 8.212/91, deve-se elencar os seguintes fundamentos:

- Que nos termos do artigo 17 da IN/RFB n. 1.436, de 30 de dezembro de 2013, a identificação da atividade econômica principal da empresa para fins de enquadramento no regime de tributação substitutivo deverá ser realizada com base na receita apurada ou esperada no ano-calendário anterior, sendo que a legislação que tratou da contribuição previdenciária substitutiva não explicitou se seria necessário que as receitas decorrentes da atividade principal submetida à sistemática da contribuição sobre a receita bruta alcançassem o patamar de 50%;

- Que se a atividade econômica principal de uma empresa é requisito indispensável para o seu enquadramento na sistemática da CPRB e se tal identificação encontra-se vinculada ao conceito de “*maior receita auferida ou esperada*”, faz-se necessário que esse conceito seja interpretado de forma lógica e em termos operacionais, de modo que o critério fixado pelo legislador não seja tido por inválido ou indeterminado; e

- Que de acordo com o entendimento exarado na Solução de Consulta COSIT n. 114, de 11 de maio de 2015, para fins de enquadramento na sistemática da contribuição sobre a receita bruta não há necessidade de que a “*maior receita auferida ou esperada*” atinja, necessariamente, o percentual mínimo de 50% do total das receitas da empresa, bastando, para

tanto, que ela seja superior às demais receitas individualmente considerada, sendo que, no caso concreto, a atividade *construção de edifícios* (CNAE 41.20-4-00) apresentou receita superior a 50% quando comparada com as receitas individualmente consideradas de cada CEI.

- (viii) No que tange à parte da autuação que diz com a apuração da desoneração da folha de pagamento referente ao CEI 51.221.28566/79 – *Residencial Vila Real*, deve-se concluir que a autuação é indevida em razão dos seguintes fundamentos:

- Que o CEI 51.221.28566/79 – *Residencial Vila Real* foi aberto em 08.2013 e, portanto, até 30.11.2013 a empresa poderia optar por quaisquer dos regimes de tributação, sendo que por insegurança jurídica recolheu havia recolhido as contribuições sobre a folha de pagamentos nos meses anteriores, porém, percebendo-se que a sistemática da CPRB lhe era mais favorável, entendeu por optar pela desoneração da folha também em relação às outras CEIs, já que o prazo para tanto ainda estava em aberto;

Que nos termos do artigo 7º da Lei n. 12.546/2011 não há qualquer empecilho à opção pelo enquadramento na sistemática da desoneração da folha de pagamentos realizada em período anterior a 11.2013, pouco importado se os pagamentos anteriores foram realizados na forma prevista no artigo 22, I e III da Lei n. 8.212/91; e

Que o CEI 51.221.28566/79 – *Residencial Vila Real* também faz parte do CNAE do grupo 412, o qual a Lei n. 12.844/2013 enquadrou obrigatoriamente na sistemática de desoneração da folha de pagamentos pela receita bruta, não restando outra alternativa que não a mudança para o regime da CPRB.

- (ix) Que como o ônus da prova cabe ao autor, caberia à autoridade fiscal verificar e comprovar a ocorrência do fato gerador por meio de provas irrefutáveis, sendo que na ausência da correlação lógica entre o fato e a norma infringida o ato de lançamento deve ser tido por nulo; e
- (x) Que a multa aplicada apresenta efeitos confiscatórios e, portanto, encontra-se por violar o princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório previsto no artigo 150, IV da Constituição Federal.

Com fundamento em tais alegações a recorrente requer que o presente Recurso Voluntário seja conhecido e provido para que o débito fiscal em discussão seja cancelado

Na minha percepção, a decisão recorrida bem tratou das alegações formuladas pela recorrente, razão pela qual entendo por adotá-la como razões de decidir pelos seus próprios fundamentos, valendo-me, para tanto, da autorização constante do artigo 57, § 3º do RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015. Passarei a reproduzi-la adiante:

*“A Lei n.º 12.844, de 2013, colocou na sistemática de substituição tributária, das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos pela contribuição incidente sobre a receita bruta, as empresas do setor da construção civil enquadradas no grupo 412 da CNAE 2.0, notando-se que durante sua vigência aquela lei tinha caráter compulsório, entretanto, com o advento da atual redação dada pela Lei n.º 13.202, de 2015, passou a ser faculdade da interessada aderir ou não a essa sistemática de tributação.*”

A referida Lei n.º 12.546, de 2011, na sua redação mais recente atualizada até à Lei n.º 13.202, de 8 de dezembro de 2015, sobre este segmento empresarial, assim dispõe:

Art. 7º 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:

(...)

IV - as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0;

§ 9º Serão aplicadas às empresas referidas no inciso IV do caput as seguintes regras:

**I - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI até o dia 31 de março de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, até o seu término; (grifei)**

II - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de abril de 2013 e 31 de maio de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do caput, até o seu término;

III - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de junho de 2013 até o último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o recolhimento da contribuição previdenciária poderá ocorrer, tanto na forma do caput, como na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

IV - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI após o primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação desta Lei, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do caput, até o seu término;

V - no cálculo da contribuição incidente sobre a receita bruta, serão excluídas da base de cálculo, observado o disposto no art. 9º, as receitas provenientes das obras cujo recolhimento da contribuição tenha ocorrido na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

§ 10. A opção a que se refere o inciso III do § 9º será exercida de forma irrevogável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição previdenciária na sistemática escolhida, relativa a junho de 2013 e será aplicada até o término da obra.

(...)

Art. 7º-A. A alíquota da contribuição sobre a receita bruta prevista no art. 7º será de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento), exceto para as empresas de **call center** referidas no inciso I, que contribuirão à alíquota de 3% (três por cento), e para as empresas identificadas nos incisos III, V e VI, todos do **caput** do art. 7º, que contribuirão à alíquota de 2% (dois por cento).

(...)

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

(...)

§ 9º As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE relativo a sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, não lhes sendo aplicado o disposto no § 1º.

§ 10. Para fins do disposto no § 9º, a base de cálculo da contribuição a que se referem o caput do art. 7º e o caput do art. 8º será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades.

(...)

§ 12. As contribuições referidas no caput do art. 7º e no caput do art. 8º podem ser apuradas utilizando-se os mesmos critérios adotados na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para o reconhecimento no tempo de receitas e para o diferimento do pagamento dessas contribuições.

§ 13. A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano calendário.

(...)

§ 16. Para as empresas relacionadas no inciso IV do caput do art. 7º, a opção dar-se-á por obra de construção civil e será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa à competência de cadastro no CEI ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada para a obra, e será irretratável até o seu encerramento.

A regra corresponde à data de formalização da matrícula de responsabilidade da Construtora - até 31 de março de 2013 - como marco de definição da utilização do regime tributário, foi apontada pela fiscalização como um dos de irregularidade cometida pela empresa autuada.

Eis o que diz o Auditor Fiscal:

....as obras Edifício Residencial Spa Mediterrâneo, Edifício Residencial Valência, Edifício Residencial Orvietto e Edifício Maori Home Work foram matriculadas antes de 31/03/2013, de forma que as mesmas se sujeitam, obrigatoriamente, ao recolhimento das contribuições previdenciárias descritas no art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 1991, com base na folha de pagamento, até o seu encerramento, conforme previsto no artigo 7º, §9º, I, da Lei 12.546/2011:

Tem-se no caso que:

- a obra do **Edifício Residencial Spa Mediterrâneo** – CEI 51.212.47649-76, foi iniciada em **11/08/2011**;
- a obra do **Edifício Residencial Valência** – CEI 51.212.64175/79, foi iniciada em **01/09/2011**;
- a obra do **Edifício Residencial Orvietto** – CEI 51.215.97116/75, foi iniciada em **25/06/2012**; e,
- a obra do **Edifício Maori Home Work** – CEI 51.217.73150/75, foi iniciada em **01/11/2012**;

Assim, de maneira cristalina, quando se tem como parâmetro as datas das matrículas CEI, cuja responsabilidade de formalização é da empresa construtora, nos termos do inciso I; §9º art. 7º a Lei n.º 12.546, de 2011 é imperativa a determinação de que a contribuição previdenciária permanece nas regras enunciada nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

Já com relação a obra **Residencial Vila Real** – CEI 51.221.28566/79 efetivada em 01/08/2013, a situação é diferente pois em razão da perda de validade da MP 601/2012 em 04/06/2013 que o inciso III do § 9º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, com a redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013 a permissão de as construtoras contratadas para execução de obra por empreitada total (art. 19, II, “c” e art. 26, I, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009), recolherem as contribuições previdenciárias previstas

*nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, no regime de tributação substitutivo, até a entrada em vigor da Lei nº 12.844, de 2013, contudo a forma de contribuição era facultativa para as obras matriculadas entre 01/06/2013 a 31/10/2013. Registre-se a obra em exame foi matriculada em 01/08/2013.*

*Para melhor entendimento, neste ponto, torna-se necessário transcrever o artigo 13, incisos III e parágrafo 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1436/2013, na redação original, pois eram as regras vigentes na data de realização do procedimento. ( Ressalta-se que estes itens tiveram a redação alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1597/2015, sem alteração, contudo, da exigência).*

*Art. 13. Aplicam-se às empresas de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, responsáveis pela matrícula da obra, as seguintes regras para fins de recolhimento:*

.....

*III - para obras matriculadas no CEI no período compreendido entre 1º de junho e 31 de outubro de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária poderá ocorrer, tanto na forma do art. 1º, como na forma dos incisos I a III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991; e*

.....

*§ 2º A opção a que se refere o inciso III será exercida de forma irrevogável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição previdenciária na sistemática escolhida, relativa à competência de cadastro da obra no CEI e será aplicada até o término da obra, devendo ser exercida por obra.*

*A situação da obra do Residencial Vila Real apresentada pela fiscalização foi a seguinte:*

*5.16. Desta forma, o Sujeito Passivo, para ter sua obra tributada pela sistemática da CPRB, deveria realizar a opção, mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta, na competência de cadastro da matrícula CEI, ou na primeira competência subsequente para a qual tenha receita bruta apurada para a obra.*

*5.17. Constata-se, em análise aos documentos apresentados, que o Sujeito Passivo passou a recolher a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta apenas a partir da competência 11/2013, por meio de recolhimento de código 2985 efetuado em 14/01/2014, em atraso.*

*Conclui o Auditor:*

*5.26. Desta forma, em não tendo efetuado o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta na competência de cadastro no CEI (08/2013) ou na 1ª (primeira) competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada para a obra (10/2013), conclui-se que o Sujeito Passivo não efetuou a opção por esta sistemática de tributação.*

*5.27. Ao contrário, em análise a GFIP apresentada referente a competência 10/2013 (anexo 11), verifica-se que o Sujeito Passivo declarou, em relação a obra Residencial Vila Real – CEI 51.221.28566/79, débitos de contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, na forma prevista nos incisos I a III do caput do art.22 da Lei nº 8.212, de 1991.*

*5.28. Optou, portanto, pela tributação sobre a folha de pagamentos, opção esta que, como já destacado, é irrevogável até o encerramento da obra.*

*Diante dos fatos apurados, em consonância com a fiscalização, tem-se que na obra do Residencial Vila Real, foi correta a exigência da contribuição previdência, incidente sobre a folha de pagamento, na forma prevista nos incisos I a III do caput do art.22 da Lei nº 8.212, de 1991.*

*No tocante ao lançamento no ano-calendário 2016, a Fiscalização apura, que durante o ano-calendário 2015, a empresa autuada auferiu receitas relacionadas a atividade Incorporação de Empreendimentos Imobiliários - CNAE 41.10-7 em montante superior as receitas percebidas com a atividade de construção de edifícios –CNAE 41.20-4.*

*[...]*

*Em decorrência da apuração da receita bruta da atividade do CNAE 41.10-7 ter sido em valor superior, definiu a Fiscalização que para o ano-calendário 2016, a atividade principal do sujeito passivo, para fins de apuração das contribuições previdenciárias, é a de Incorporação de Empreendimentos Imobiliários, que não permite a adoção do regime de apuração da CPRB.*

*Recorrendo-se à própria Solução de Consulta citada pela impugnante tem que dentro desse delineamento, a identificação da atividade principal, para fins do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ, deve levar em conta a atividade que gera maior receita operacional para o estabelecimento, sendo fixada a partir de regras e convenções baseadas na receita operacional de cada atividade e na integração (vertical e horizontal) dessas atividades.*

*Para a contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta, o § 9º do artigo 9º da Lei nº 12.546, de 2011, dispôs, expressamente, que, para fins de incidência dessa contribuição, a atividade principal é “aquela de maior receita auferida ou esperada” tendo a Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, por sua vez, explicitado o que se deve entender por “receita auferida ou esperada”.*

*Vê-se, assim, que a Lei nº 12.546, de 2011, adotou conceituação própria de atividade econômica principal, podendo tal atividade, em determinadas situações, não coincidir com a definição contida no Manual de Orientação da Codificação na subclasse da CNAE.*

*Dessa forma, o código CNAE da atividade econômica principal da empresa, para fins do CNPJ, poderá, eventualmente, não coincidir com o código da “atividade principal” adotado pela legislação para os efeitos da contribuição previdenciária substitutiva prevista na Lei nº 12.546, de 2011.*

*A Instrução Normativa RFB nº 1436/2013, na Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015, no art. 17 diz o seguinte:*

*Art. 17. As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela CPRB estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE principal.*

*§ 1º O enquadramento no CNAE principal será efetuado pela atividade econômica principal da empresa, assim considerada, dentre as atividades constantes no ato constitutivo ou alterador, aquela de maior receita auferida ou esperada.*

*§ 2º A “receita auferida” será apurada com base no ano-calendário anterior, que poderá ser inferior a 12 (doze) meses, quando se referir ao ano de início ou de reinício de atividades da empresa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)*

*§ 3º A “receita esperada” é uma previsão da receita do período considerado e será utilizada no ano-calendário de início ou de reinício de atividades da empresa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)*

*§ 4º Para fins do disposto no caput, a base de cálculo da CPRB será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades, não lhes sendo aplicada a regra de que trata o art. 8º.*

*Nesse sentido, é forçoso reconhecer, para fins de enquadramento na sistemática da contribuição substitutiva, que a “maior receita auferida ou esperada” não precisa*

*atingir, necessariamente, o percentual mínimo de 50% do total das receitas da empresa, bastando ser superior às demais, individualmente consideradas.*

*Considera-se CNAE principal aquele que, dentre as atividades constantes do cadastro da empresa, representar a atividade de maior receita auferida nos termos da legislação e não aquele que esteja constando como atividade principal perante o CNPJ. Do mesmo modo, o enquadramento no art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, não é feito à vista do contrato social da autuada.*

*Pertinente, portanto, a conduta da fiscalização em exigir a contribuição incidente sobre a folha de pagamento, na forma prevista nos incisos I a III do caput do art.22 da Lei nº 8.212, de 1991.”*

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, conheço do recurso voluntário e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega