



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13656.720357/2011-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-006.335 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de agosto de 2019
Recorrente JOSÉ CARLOS MOURA E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2010 a 30/11/2010

LANÇAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa, ao contratante pessoa física ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

OBRA. CONSTRUÇÃO CIVIL. SOLIDARIEDADE OU RESPONSABILIDADE DA PESSOA FÍSICA. ARBITRAMENTO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O contratante de serviços de construção civil responde solidariamente com o construtor, independentemente da forma de contratação, pelo pagamento das contribuições previdenciárias decorrentes do contrato, conforme Art. 30, inciso VI da Lei 8.212, de 1991.

O salário de contribuição decorrente de obra de construção civil de responsabilidade de pessoa física será apurado com base na área construída constante no projeto, e no padrão da obra.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares, afastar a decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antônio Savio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires

Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente). A Conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, em razão da ausência, foi substituída pelo Conselheiro Virgílio Cansino Gil, suplente convocado.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão de primeira instância, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

O Acórdão recorrido assim dispõe:

Trata-se de autos infração de contribuições previdenciárias patronais (DEBCAD 37.317.928-6), no valor total de R\$23.487,88; dos segurados (DEBCAD 37.317.929-4), no valor total de R\$8.169,69, e destinadas a outras entidades e fundos (DEBCAD 37.317.930-8), no valor total de R\$5.923,04.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 9/14, trata-se de regularização de obra de construção civil de pessoas físicas, cadastrada no CEI 70.003.16074/61, tendo o contribuinte apresentado Declaração e Informação sobre Obra - DISO, em 08/04/2010. A obra em questão é uma construção de prédio comercial, tipo galpão, com divisões internas em alvenaria, enquadrado na categoria "comercial - salas e lojas", com 1 pavimento e 33 cômodos distintos, totalizando 1.707,97 m², situado à Av. Clemente Santana, nº 1.111, no bairro Sítio Maria J. Conceição, no município de São Tomás de Aquino, em MG.

Verificou-se que não foram efetuados recolhimentos de contribuições para a referida matrícula CEI e não foi emitida CND. Por outro lado, foi apresentado Habite-se de conclusão da obra em 04/02/2010, tendo sido verificado, em diligência, que a obra estava concluída e acabada.

Foi então emitido o Aviso de Regularização de Obra (ARO), em 08/11/2010, e dada ciência ao contribuinte em 03/12/2010. Não tendo sido efetuados os recolhimentos constantes do ARO, foi efetuado o presente lançamento.

A data de início da obra considerada é 18/08/1986, conforme documentação apresentada pelo contribuinte, e a data de término é 04/02/2010, data de expedição do Habite-se pela prefeitura do município.

Para o lançamento, foi considerado decadente o período de 18/08/1986 a 31/12/2004, e não decadente o período de 01/01/2005 a 04/02/2010.

O contribuinte JOSÉ CARLOS MOURA teve ciência da autuação, por via postal, em 17/06/2011 (fls. 71), tendo apresentado a impugnação de fls. 85/92, em 14/07/2011, nos termos relatados abaixo, em síntese.

Inicialmente, requer o encaminhamento da impugnação à Delegacia de Julgamento da RFB e, em seguida, argui a o prazo de decadência de cinco anos, nos termos do CTN.

A respeito dos fatos, diz que possui propriedade rural no município de São Tomaz de Aquino há mais de 25 anos e que, na década de 80, foi constituída a empresa Café Moura Ltda, que instalou sua indústria no referido imóvel, conforme "Autorização de Impressão de Documentos Fiscais", datado de 28/03/1988, em anexo.

Afirma que, em 14/04/2010, protocolizou DISO para regularizar a obra, juntando documentação para comprovar o transcurso do prazo decadencial para cobrança das contribuições previdenciárias.

Por outro lado, argui o enquadramento equivocado da parte não decadente do edifício, que deveria ser "projeto de galpão industrial - GI", por possuir a seguinte especificação: secador de café, depósito, torrefação, fornalha, carga/descarga, escritório, armazém, área coberta e casa, de forma que apenas 91,87m² são destinados a escritórios e 103,68m² à casa do vigia, compondo, o restante, o "galpão industrial", cujo CUB é menor.

Além disso, contesta o percentual de 21,91% "aplicado para calcular a área total não decadente", o qual deve ser de 20%, nos termos do art. 351, IV, da IN RFB nº 971, de 2009.

Requer, ao fim, o acolhimento de suas razões, com a extinção da autuação ou a redução do valor cobrado.

Em 03/09/2012, os autos foram baixados em diligência, conforme despacho de fls. 97, para que a auditoria informasse a existência ou não de outros sujeitos passivos, dada a existência da expressão "E OUTROS" em vários documentos dos autos.

Em Relatório Fiscal Complementar, de 30/11/2011 (fls. 98/107), foi explicitado que os sujeitos passivos são os constantes do Relatório de Vínculos, fls. 15. Neste, estão listados, como proprietários da obra, FERNANDO MOURA, CPF 287.265.706-10, JOSÉ CARLOS MOURA, CPF 213.808.056-00, e RENATO MOURA, CPF 287.271.776-53.

Os interessados foram cientificados dos autos de infração e seus relatórios em 04/12/2012 e 07/12/2012 (fls. 111/116).

Houve nova diligência, em 05/03/2013, para juntada aos autos do processo referente à DISO, visto que, desta declaração, não constava a área decadente, ao contrário do ARO emitido. Os documentos foram juntados às fls. 122/180.

Em seu Recurso o recorrente apresenta as mesmas alegações de primeira instância, acrescentando o seguinte:

(a) a não configuração dos pressupostos para apuração do montante supostamente devido mediante aferição indireta (arbitramento);

(b) a elisão da responsabilidade solidária do tomador do serviço pessoa física;

(c) falta de descrição dos fatos, exigência indevida e abusiva da administração fazendária, e prejudicialidade ao direito de defesa, com a conseqüente nulidade do lançamento.

(d) decadência parcial.

Diante dos fatos narrados, é o relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e aborda matéria de competência desta Turma. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conselheiro Wesley Rocha – Relator

O recurso voluntário é tempestivo e aborda matéria de competência desta Turma. Portanto, dele tomo conhecimento.

DA PREJUDICIAL DE MÉRITO: DECADÊNCIA.

Em seu recurso voluntário, o contribuinte alega a questão da decadência, para exigibilidade do crédito.

Aduz a recorrente que entre o término da obra (descritos como fato gerador), e o período para exigir o crédito fiscal teriam se passados mais de 24 anos.

Nesse sentido, sem razão o recorrente. Conforme o contribuinte mesmo apresenta:

O termo inicial do prazo de decadência é o término da obra. Este o entendimento espelhados em vários acórdãos dos E. STJ (v. Resp 356.910/SC; REsp 1.468.553/SP; REsp 1.464.349/PR etc.).

Segundo o recorrente o término se deu na década de 80!

A ciência do Auto de Infração foi dada via aviso de recebimento "AR", em **17/06/2011**, e que o contribuinte apresentou a impugnação em 14/07/2011. A fiscalização constatou o fato gerador em razão do término da obra em **04/02/2010**. Contudo, o mês de emissão foi 11/2010.

Por outro lado, a documentação necessária à regularização de obra de construção civil é específica para cada tipo de obra e poderá ser exigida pela RFB para apresentação a qualquer tempo, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

Nesse sentido, o § 2º do artigo 390, da citada Instrução Normativa, prevê os documentos necessários para comprovação do período inicial da obra:

"Art. 390. O direito de a RFB apurar e constituir créditos relacionados a obras de construção civil extingue-se no prazo decadencial previsto na legislação tributária.

§ 1º Cabe ao interessado a comprovação da realização de parte da obra ou da sua total conclusão em período abrangido pela decadência.

§ 2º Servirá para comprovar o início da obra em período decadencial um dos seguintes documentos, contanto que tenha vinculação inequívoca à obra e seja contemporâneo do fato a comprovar, considerando-se como data do início da obra o mês de emissão do documento mais antigo:

- I - comprovante de recolhimento de contribuições sociais na matrícula CEI da obra;
- II - notas fiscais de prestação de serviços;
- III - recibos de pagamento a trabalhadores;
- IV - comprovante de ligação de água ou de luz;

- IV - comprovante de ligação, ou conta de água e luz; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1477, de 03 de julho de 2014)
- V - notas fiscais de compra de material, nas quais conste o endereço da obra como local de entrega;
- VI - ordem de serviço ou autorização para o início da obra, quando contratada com órgão público;
- VII - alvará de concessão de licença para construção".

Conforme se verifica dos autos, os documentos necessários para comprovação do término da obra não foram apresentados, o que afasta a pretensão de decadência.

A decisão de primeira instância também concluiu assim:

(...)

No caso, o Habite-se apresentado juntamente com a DISO data de 04/02/2010 (fls. 137), o que confirma o término da obra em período não alcançado pela decadência. Também outros documentos apresentados (fls. 134/140), como a Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), Alvará de Licença para Construção, Certidão e Declaração da Prefeitura Municipal de São Tomás de Aquino, datam de 2010. Por outro lado, os outros documentos juntados, datados anteriormente a 1996 (fls. 140/145), não são aqueles listados no §3º do art. 390 da IN RFB n.º 971, de 2009, nem foram apresentados três daqueles previstos no §4º do mesmo artigo, de forma que, ao contrário do alegado, restou comprovado o término da obra em período não decadencial, pelo Habite-se".

Por outro lado, o Aviso para Regularização de Obra - ARO (n.º 642059), previsto no art. 340 e seguintes, da Instrução Normativa RFB n.º 971 de 13 de novembro de 2009, juntado nas e-fls. 171 e seguintes, consta o período de lançamento, com a indicação de início da obra em 18.08.1986 e término em 02.04.2010, com competência de 11/2010, e não foi verificado nenhum recolhimento da contribuição previdenciária devida.

A regra da legislação vigente à época do fato gerador, detalhada por meio da Instrução Normativa SRP n.º 03/2005, determinava em seu art. 25 que a matrícula de obra de construção civil deveria ser efetuada por projeto, sendo obrigatório incluir todas as obras nele previstas.

As notas fiscais e demais documentos juntados pelo recorrente não são suficientes para afastar as constatações da fiscalização em sistema da Receita Federal do Brasil, e como bem abordado pela decisão de primeira instância, o § 2º, do artigo 390, da Instrução Normativa RFB 971/2009, prevê os documentos necessários para comprovação do início da obra e do seu término, dos quais não foram apresentados pelo contribuinte.

Nesse sentido, entendo que só se pode tratar da decadência da parcela não regularizada, pois, em casos de regularização de obra por aferição indireta com base na área construída e no padrão de construção, o § 2º do art. 431 da IN SRP n.º 3 de 14/07/2005, vigente à época dos fatos, assim definia:

(...) § 2º No cálculo da área regularizada e do montante das contribuições devidas, se for o caso, **será considerada como competência de ocorrência do fato gerador o mês da emissão do ARO**, e o valor das contribuições nele informadas deverá ser recolhido até o dia dois do mês subsequente ao da sua emissão, prorrogando-se o prazo de recolhimento para o primeiro dia útil seguinte, se no dia dois não houver expediente bancário. *Grifou-se.*

Conforme, se verifica do ARO o mês de emissão foi 11/2010.

Com isso, caberia ao contribuinte apresentar as provas devidas e necessárias para afastar a exigência do crédito.

Portanto, não reconheço da decadência alegada.

DA AUTUAÇÃO

Alega a recorrente que existem vícios na exigibilidade do crédito, onde o fisco não teria obedecido as regras e normas necessárias para a cobrança do crédito fiscal.

Nesse sentido, registra-se que é pelo processo administrativo fiscal que a Fazenda Pública se utiliza para cobrar legalmente seus créditos, sendo eles de natureza tributária ou não.

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento, lavrando-se o auto de infração, e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, independente da ação judicial manejada, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"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".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I a qualificação do autuado;
- II o local, a data e a hora da lavratura;
- III a descrição do fato;
- IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo (rito processual).

O PAF – Processo Administrativo Fiscal se inicia pelo ato da fiscalização realizada pela autoridade administrativa, que realiza as atividades necessárias para obter as informações necessárias na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN, conforme transcrição abaixo:

“Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”.

Assim, a autoridade administrativa tem o poder-dever de realizar diligências que entender devidas para verificar o levantamento de todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes.

Apesar das ações de fiscalização possuírem caráter investigatório e inquisitório, realizando procedimentos unilaterais, de obediência obrigatória, que não é absoluta, o desfecho do PAF alberga os princípios da ampla defesa e contraditório, pois existe nele a possibilidade do contribuinte se manifestar, impugnar, apresentar provas, e contestar todo o apontamento realizado.

O PAF, como em diversos procedimentos, é constituído de fases, e nesse sentido existe uma espécie de *fase não contenciosa*. Para melhor explicar é de se transcrever a lição de Hugo de Brito Machado, do qual explica:

"A determinação do crédito tributário começa com a fase não contenciosa, que é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. tem início com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, com o objetivo de constituir o crédito tributário. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, posto que só assim pode ser considerado completo. Em outras palavras: o ato inicial da fase não contenciosa da constituição do crédito tributário completa-se quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária, aquele contra quem o ato é praticado e tem, portanto, interesse em se manifestar contra ele". MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria Geral do direito tributário*. Editora Malheiros, São Paulo, 2015, pág 411).

Portanto, diferentemente do que alega a recorrente, no sentido de não haver ampla defesa e contraditório na constituição do crédito, o processo administrativo fiscal em algum momento deve ser constituído para aí sim ser contestado, se for o caso, com a finalidade de fazer coisa julgada material administrativa, consoante a reunião de um conjunto probatório. São procedimentos necessários para apurar e constatar as irregularidades e possíveis fraudes que possam vir a ocorrer no recolhimento dos tributos, em consonância com as normas imbuídas na Constituição Federal brasileira. Tal ato é conhecido como controle interno, ou auto controle, da legalidade dos tributos.

Nesses termos, estando o auto de infração formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre o que determina a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, revela-se inviável falar em nulidade, não se configurando qualquer óbice ao desfecho da demanda administrativa, uma vez que não houve elementos que possam dar causa à nulidade alegada ou anulação do crédito fiscal.

DOS PRESSUPOSTOS PARA APURAÇÃO DO MONTANTE DEVIDO MEDIANTE AFERIÇÃO INDIRETA

Aduz o recorrente o seguinte:

Os ilustres fiscais enquadraram a parte do edifício não decadente como sendo “projeto comercial – salas e lojas até 10 (dez) pavimentos” com enquadramento CSL(08).

A obra que foi edificada na década de 80, tinha como objetivo a instalação de indústria de torrefação e comercialização de café, desta forma deveria ter sido enquadrada como “projeto de galpão industrial”, senão vejamos as especificações da obra:

1. Secador de café	308,08 m ²
2. Deposito	108,80 m ²
3. Torrefação	178,69m ²
4. Fornalha	37,12m ²
5. Carga/descarga	115,23m ²
6. Escritório	91,87m ²
7. Armazém	696,50m ²
8. Área coberta	68,00m ²
9. Casa	103,68m ²
TOTAL	1.707,97m ²

Observa-se assim que somente 91.87m² foram destinados a escritórios da empresa e 103.68m² destinada a casa do vigia o restante é composto por “Galpão Industrial”.

Assim o agente fiscal não poderia enquadrar a obra como CSL(08) ou seja “projeto comercial – salas e lojas até 10 (dez) pavimentos” mas sim como “GI – projeto de Galpão Industrial”.

Alterando o enquadramento com certeza será alterado o Valor CUB correspondente.

Impugna-se por fim o percentual aplicado para calcular a área total não decadente estabelecido em 21,91 % (vinte um vírgula noventa e um por cento).

Conforme determina o artigo 351 inciso IV, da IN RFB 971, o percentual seria somente de 20% (vinte por cento) senão vejamos:

Nesse sentido, a DRJ de origem assim decidiu:

"A respeito do enquadramento da obra, o impugnante argui que deveria ter sido efetuado como "projeto de galpão industrial - GI" e não como "comercial salas e lojas", conforme ARO.

Nesse sentido, **observa-se que as áreas da obra foram discriminadas, para emissão do ARO, conforme fls. 170, da seguinte forma: 858,85m² como comercial salas e**

lojas (secador, escritório e armazém) - com laje, e 745,44m2 como galpão (secador, depósito, torrefação, fornalha, carga/descarga e área coberta) - sem laje, totalizando 1.604,29m2; além de 103,68m2 como residencial - casa do caseiro, totalizando 1.707,97".

(...)

Conforme disposto no §3º do art. 346, acima destacado, havendo, no mesmo projeto, área residencial e área comercial, juntamente com área de galpão, devem ser efetuados enquadramentos distintos, sendo a área de galpão considerada como acréscimo da área comercial. Depois disso, de acordo com §1º do mesmo art. 346, havendo área residencial e área comercial, deve ser considerada, para fins de enquadramento, a área preponderante, no caso, a área comercial - salas e lojas.

Correto, portanto, o enquadramento da obra efetuado pela autoridade fiscal, como COMERCIAL - SALAS E LOJAS, conforme o ARO emitido".

Conforme o dispositivo citado, apesar de haver áreas distintas, o que se configura para fins de tributação é a área preponderante.

Portanto, o levantamento observou a indicação do ARO. Caberia à recorrente com documentos hábeis e idôneos rebater o levantamento feito. Contudo, ainda assim, o faz em sede de impugnação e recurso voluntário. Porém, além de argumentar, deve provar com documentação específica suas alegações.

A documentação necessária à regularização de obra de construção civil é específica para cada tipo de obra e poderá ser exigida pela RFB para apresentação a qualquer tempo, nos termos da [Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009](#). Nesse sentido, o § 2º do artigo 390, da citada Instrução Normativa, prevê os documentos necessários para comprovação do período inicial da obra obra:

"Art. 390. O direito de a RFB apurar e constituir créditos relacionados a obras de construção civil extingue-se no prazo decadencial previsto na legislação tributária.

§ 1º Cabe ao interessado a comprovação da realização de parte da obra ou da sua total conclusão em período abrangido pela decadência.

§ 2º Servirá para comprovar o início da obra em período decadencial um dos seguintes documentos, contanto que tenha vinculação inequívoca à obra e seja contemporâneo do fato a comprovar, considerando-se como data do início da obra o mês de emissão do documento mais antigo:

I - comprovante de recolhimento de contribuições sociais na matrícula CEI da obra;

II - notas fiscais de prestação de serviços;

III - recibos de pagamento a trabalhadores;

IV - comprovante de ligação de água ou de luz;

IV - comprovante de ligação, ou conta de água e luz; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1477, de 03 de julho de 2014)

V - notas fiscais de compra de material, nas quais conste o endereço da obra como local de entrega;

VI - ordem de serviço ou autorização para o início da obra, quando contratada com órgão público;

VII - alvará de concessão de licença para construção".

Ademais, pede a inaplicabilidade de aferição indireta.

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

"Lei 8.212, de 1991

Art. 33

(...)

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

(...)

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

Nos casos de arbitramento, Instrução Normativa RFB Nº 971, DE 13 de novembro de 2009, assim dispõe:

"CAPÍTULO III

DA APURAÇÃO DA REMUNERAÇÃO DA MÃO-DE-OBRA POR AFERIÇÃO INDIRETA

Art. 335. A escolha do indicador mais apropriado para a avaliação do custo da construção civil e a regulamentação da sua utilização para fins da apuração da remuneração da mão-de-obra, por aferição indireta, competem exclusivamente à RFB, por atribuição que lhe é dada pelos §§ 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991.

Seção Única

Da Apuração da Remuneração da Mão-de-Obra com Base na Nota Fiscal, na Fatura ou no Recibo de Prestação de Serviços

Art. 336. O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde no mínimo a 40% (quarenta por cento)

do valor dos serviços contidos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

Art. 337. Caso haja previsão contratual de fornecimento de material, ou de utilização de equipamentos, ou de ambos, na execução dos serviços contratados, o valor dos serviços contido na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços deverá ser apurado na forma prevista no art. 451, observado o disposto no art. 455.

CAPÍTULO IV

DA REGULARIZAÇÃO DE OBRA POR AFERIÇÃO INDIRETA COM BASE NA ÁREA CONSTRUÍDA E NO PADRÃO DE CONSTRUÇÃO

Art. 338. A aferição indireta da remuneração dos segurados despendida em obra de construção civil sob responsabilidade de pessoa jurídica ou de pessoa física, com base na área construída e no padrão da obra, será efetuada de acordo com os procedimentos estabelecidos neste Capítulo.

No caso em apreço, é evidente a apresentação deficiente da documentação. Contudo, a fiscalização se utilizou como base de cálculo, além da referência das tabelas do Custo Unitário Básico - CUB, divulgadas mensalmente pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil - SINDUSCON, as notas fiscais apresentadas, as guias de recolhimento informadas pela empreiteira contratada para execução da obra, que teria recolhido o tributo em períodos distintos e que também foram deduzidos pela fiscalização, conforme consta do relatório fiscal, e as informações sobre as áreas com redução conforme previsto no art. 357 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 foram obtidas dos projetos arquitetônicos.

Assim, não há qualquer mácula no lançamento, quanto a essa questão.

DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA FÍSICA - CONSTRUÇÃO CIVIL

No caso de construção civil, vige a solidariedade tributária do proprietário (pessoa física ou jurídica), incorporador, dono da obra ou condômino da unidade imobiliária não incorporada na forma da Lei nº 4.591/1964, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, com o construtor (empreitada) e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, conforme previsão do art. 30, VI, da Lei 8.212, de 1991:

"Art. 30 (...)

(...)

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes 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; Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)".

Ainda, a pessoa física, dona da obra ou executora da obra de construção civil, é responsável pelo pagamento de contribuições em relação à remuneração paga, devida ou

creditada aos segurados que lhes prestam serviços na obra, na mesma forma e prazos aplicados às empresas em geral.

Nesse sentido, a Instrução Normativa RFB 971, de 13/11/2009 (DOU de 17/11/2009), dispõe sobre a responsabilidade da pessoa física tomadora do serviço, e também das os procedimentos para regularização da obra de construção civil

"IN/RFB 971/2009

"Art. 325. (...)

Parágrafo único. A pessoa física, dona da obra ou executora da obra de construção civil, é responsável pelo pagamento de contribuições em relação à remuneração paga, devida ou creditada aos segurados que lhe prestam serviços na obra, na mesma forma e prazos aplicados às empresas em geral.

(...)

Art. 339. Para regularização da obra de construção civil o proprietário do imóvel, o dono da obra, o incorporador, pessoa jurídica ou pessoa física, ou a empresa construtora contratada para executar obra mediante empreitada total deverá informar, a RFB, os dados do responsável pela obra e os relativos à obra, mediante apresentação da Declaração e Informação Sobre Obra (DISO), conforme modelo do Anexo V, na unidade de atendimento da RFB da jurisdição do estabelecimento matriz da empresa responsável pela obra ou da localidade da obra de responsabilidade de pessoa física".

Tal previsão é regulamentada pelo art. 43 do ROCSS e esmiuçada pela Ordem de Serviço DAF 165, de 1997, item 17:

ROCSS

Art. 43. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono de obra ou o condomínio de unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor nas obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante de obra, admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações.

§ 1º A responsabilidade solidária somente será elidida se for comprovado pelo executor da obra o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura, quando não comprovadas contabilmente.

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, **o executor da obra deverá elaborar folhas de pagamento e guias de recolhimento distintas para cada empresa contratante**, devendo esta exigir do executor da obra, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento.

§ 3º Considera-se construtor, para os efeitos deste Regulamento, a pessoa física ou jurídica que executa obra sob sua responsabilidade, no todo ou em parte. (Grifou-se.)

Ordem de Serviço DAF 165, de 1997:

17 – O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor e

estes 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.

Tal responsabilidade é elidida, de acordo com o item 20 do mesmo texto legislativo desde se comprove ter a contratada efetuado o recolhimento prévio das **contribuições sociais relativas à nota fiscal ou fatura**:

20 - O proprietário, o incorporador, o dono da obra, o condômino de unidade imobiliária e a empresa construtora que contratarem obra de construção civil elidir-se-ão da responsabilidade solidária, **desde que comprovem ter a contratada efetuado o recolhimento prévio das contribuições sociais relativas à nota fiscal ou fatura**, devendo o salário de contribuição corresponder aos percentuais previstos no Título V, observado o item 27.

20.1 - Para comprovação do recolhimento prévio, a contratada anexará à nota fiscal de serviço cópia da GRPS quitada, preenchida segundo o disposto no item 16, alínea b, além da cópia da folha de pagamento. (Redação dada ao subitem pela Ordem de Serviço DAF nº 185, de 31.03.1998, DOU 15.04.1998) (Grifou-se.)

(...)

16 - O recolhimento das contribuições será individualizado por obra, mediante matrículas distintas, observado, quanto ao preenchimento da Guia de Recolhimento da Previdência Social - GRPS, o seguinte:

(...)

b) EMPREITEIRA, no caso de empreitada parcial, e SUBEMPREITEIRA (GRPS específica para cada obra):

campo 01 - apor o carimbo padronizado do CGC ou sua transcrição.

campo 02 - registrar o nome da empreiteira/subempreiteira;

campos 03 a 07 - apor o endereço da obra;

campo 08 - registrar a matrícula CEI da obra e o nome do proprietário ou dono da obra. Em se tratando de recolhimento prévio, registrar também o número, a data e o valor da nota fiscal de serviço à qual as contribuições deverão ser vinculadas;

campo 09 - registrar o nº 1;

campo 10 - registrar o nº do CGC da empreiteira/subempreiteira.

campo 11 - registrar o código FPAS.

Os percentuais retroreferidos encontram-se definidos no item 5, quais sejam:

V - APURAÇÃO DE SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO CONTIDO EM NOTA FISCAL DE SERVIÇO

31 - É fixado em 40% (quarenta por cento) o percentual mínimo de salário-de-contribuição contido em nota fiscal de serviço/fatura.

31.1 - Em se tratando de nota fiscal de serviço que contenha mão-de-obra e material, o salário-de-contribuição corresponderá no mínimo a 40% (quarenta por cento) do valor

da mão-de-obra discriminado na fatura, devendo a empresa de construção civil, quando da fiscalização, comprovar a exatidão dos valores discriminados.

31.1.1 - Na hipótese de não ser efetuada a discriminação dos valores, 50% (cinquenta por cento) serão considerados como material e 50% (cinquenta por cento) como mão-de-obra, totalizando o salário-de-contribuição, por conseguinte, 20% (vinte por cento) do valor da nota fiscal de serviço.

31.2 - Tratando-se de serviços com utilização de equipamentos mecânicos, o salário-de-contribuição corresponderá à aplicação dos seguintes percentuais sobre o valor da nota fiscal/fatura:

<i>Pavimentação</i>	<i>3% (três por cento)</i>
<i>Terraplenagem</i>	<i>5% (cinco por cento)</i>
<i>Concreto Preparado</i>	<i>5% (cinco por cento)</i>
<i>Obras Complementares (ajardinamento, recreação etc)</i>	<i>7% (sete por cento)</i>
<i>Obras de Arte (pontes e viadutos)</i>	<i>15% (quinze por cento)</i>
<i>Drenagem</i>	<i>17% (dezessete por cento)</i>

31.2.1 - Nos demais serviços com utilização de equipamentos mecânicos, o salário-de-contribuição corresponderá a aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre o valor da nota fiscal/fatura.

31.2.1.1 - Estes percentuais refletem os custos da mão-de-obra direta, em comparação com os custos totais da obra, devendo, por conseguinte, serem aplicados sobre o valor total da nota fiscal de serviço/fatura, sem a exclusão dos valores referentes a material e a utilização de equipamentos mecânicos.

Entrelaçando a responsabilidade pela empreitada global, em mesmo sentido apontam as normas inscritas no art. 42 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 612/92, vigente à data de ocorrência dos fatos geradores.

Decreto nº 612, de 21 de julho de 1992.

Art. 46. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor destes serviços pelas obrigações decorrentes deste regulamento, em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto às contribuições incidentes sobre faturamento e lucro, conforme o disposto no art. 28.

Ainda, A CRPS editou o Enunciado nº 30 (Resolução nº 1, de 31/01/2007, publicada no DOU de 05/02/2007), abaixo transcrito:

"Em se tratando de responsabilidade solidária o fisco previdenciário tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador de serviços.

Já no que diz respeito aos procedimentos para regularização da obra quando realizada iniciativa por pessoa física, a Receita Federal do Brasil possui um manual de orientações, muito explicativo, didático e claro, e por ser oportuno ao presente caso transcrevo-o para maior compreensão:

"Procedimentos para regularização de obra de Pessoa Física

Para regularização da obra de construção civil, o proprietário, o dono da obra, o incorporador, deverá informar a RFB os dados do responsável pela obra e os relativos à obra, mediante a utilização da Declaração e informações sobre Obra (DISO) disponível no sítio da RFB. Para acessar o sistema clique em DISO Internet;

Atenção: Em algumas localidades, o modo aferição com emissão de ARO pela INTERNET ficará comprometido nos primeiros dias do mês, em decorrência do prazo legal que os Sindicatos de construção civil têm para informar os valores da tabela do Custo Unitário Básico - CUB. Dessa forma, orientamos aos contribuintes que não conseguirem finalizar o cálculo pela apresentação da mensagem "O sistema não possui valor CUB para o período." que procurem utilizar a funcionalidade cálculo (emissão de ARO) após o dia 5.

Para acesso à declaração é obrigatória a utilização de senha de acesso, gerada na própria DISO.

1- Para obras sem informações relativas à mão de obra própria (GFIP 155) ou mão de obra terceirizada (GFIP150) ou ainda sem recolhimentos anteriores (GPS), os seguintes procedimentos também deverão ser adotados:

Emitir o Aviso de Regularização de Obra – ARO, no mesmo endereço eletrônico, ao final das declarações efetuadas.

Recolher as contribuições previdenciárias oriundas do ARO, dentro do prazo legal informado no próprio Aviso.

Comparecer à Unidade de Atendimento da RFB jurisdicionante da localidade da obra, após cinco dias úteis do pagamento efetuado, munido do documento para comprovação de área, destinação e categoria da obra, para fins da emissão da Certidão Negativa de Débitos-CND. Recomenda-se verificar na página da unidade de atendimento a possibilidade de agendamento deste serviço para sua maior comodidade.

2- Para obras com informações relativas à mão de obra própria (GFIP 155) ou mão de obra terceirizada (GFIP 150), ou ainda com recolhimentos anteriores (GPS), os seguintes procedimentos também deverão ser adotados:

Enviar a DISO.

Comparecer à Unidade de Atendimento da RFB jurisdicionante da localidade da obra, para fins de emissão do ARO. Na oportunidade deverá ser apresentado o documento para comprovação de área, destinação e categoria da obra. Recomenda-se verificar na página da unidade de atendimento a possibilidade de agendamento deste serviço para sua maior comodidade.

Recolher as contribuições previdenciárias oriundas do ARO, dentro do prazo legal informado no próprio Aviso, quando for o caso.

Observação: Após confirmação do pagamento a CND será emitida, dentro do prazo legal, devendo ser consultada no endereço www.receita.fazenda.gov.br > Certidões e Situação Fiscal > Confirmação de Autenticidade de Certidão Previdenciária.

3- Para obras com informações de período decadencial, os seguintes procedimentos também deverão ser adotados:

Enviar a DISO.

Comparecer a Unidade de Atendimento da RFB jurisdicionante da localidade da obra, para fins de emissão do ARO. Na oportunidade deverão ser apresentados somente documentos para comprovação de área, destinação e categoria da obra. Recomenda-se

verificar na página da unidade de atendimento a possibilidade de agendamento deste serviço para sua maior comodidade ¹.

Recolher as contribuições previdenciárias oriundas do ARO, dentro do prazo legal, descrito no próprio Aviso é de responsabilidade do proprietário da obra ou executora da construção civil, quando for o caso.

Portanto, entendo que não fez prova o contribuinte do direito alegado, devendo ser mantida a responsabilização do contratante pessoa física pelo débito ora exigido.

CONCLUSÃO

Voto, portanto, por conhecer do Recurso Voluntário, não acolher as preliminares, e no mérito NEGAR PROVIMENTO, realizando a manutenção da decisão de primeira instância.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Relator

¹ Informações acessada no sítio da Receita Federal do Brasil, por meio do link:
<http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/diso-declaracao-e-informacoes-sobre-obras/construcao-civil#procedimentospararegularizacaopf>