



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13896.724101/2015-79
ACÓRDÃO	2003-006.877 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALPHAPAR EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA E OUTROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2010 a 30/11/2012

CONTRATO DE ADMINISTRAÇÃO DE OBRA. CARACTERIZAÇÃO.

Configura-se contrato de administração de obra aquele em que a empresa contratada se limita à gestão da construção civil, percebendo como remuneração um percentual incidente sobre as despesas da obra ou valor previamente fixado em contrato, denominado taxa de administração.

CONSTRUÇÃO CIVIL. CONTRATO. EMPREITADA TOTAL. DESCARACTERIZAÇÃO. ADMINISTRAÇÃO DE OBRA. PRIMAZIA DA REALIDADE. RESPONSABILIDADE DO PROPRIETÁRIO.

Não se caracteriza empreitada total quando a contratante permanece responsável por todas as despesas da obra, inclusive materiais, serviços e mão de obra, mediante reembolso direto à contratada, sem assunção de riscos ou aporte financeiro por esta.

A manutenção do ônus da folha de pagamento, bem como demais despesas custeadas exclusivamente pelo proprietário, evidencia contrato de administração de obra.

À luz do princípio da primazia da realidade, é legítima a desconsideração de negócio jurídico simulado e a reclassificação dos fatos para fins de exigência das contribuições previdenciárias devidas pelo verdadeiro contribuinte.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

PERÍCIA E DILIGÊNCIA. ÔNUS DA PROVA. INDEFERIMENTO.

Não é papel da perícia produzir provas que caberia ao contribuinte apresentar. Uma vez que já foi extraída a base de cálculo de diversas fontes, cabe ao contribuinte produzir todas as provas possíveis para justificar suas alegações, servindo a perícia como um instrumento para atestar a veracidade destas provas ou para a obtenção de esclarecimentos, e não como um instrumento de produção de prova em si

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. COMPROVAÇÃO DAS CONDUTAS PREVISTAS NA LEI.

Somente é justificável a exigência da multa qualificada de 150%, quando o contribuinte tenha procedido com dolo e evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. Comprovada a atitude dolosa em praticar a conduta, consubstanciada num planejamento tributário abusivo com o único propósito de reduzir o pagamento de tributo, deve-se manter tal qualificadora.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. LEI MAIS BENÉFICA. RETROATIVIDADE. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL.

Com o advento da Lei nº 14.689/2023, que modificou o art. 44 da Lei nº 9.430/96, reduzindo o percentual da multa qualificada de 150% para 100%, aplica-se a regra da retroatividade benigna, segundo a qual deve prevalecer a penalidade mais favorável ao contribuinte, ainda que referente a fatos ocorridos sob a égide da legislação anterior.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. ANÁLISE. NÃO COMPETÊNCIA. ENTENDIMENTO SUMULADO.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL. ADMINISTRADORES E REPRESENTANTES DE PESSOAS JURÍDICAS. ART. 135, III, DO CTN. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS.

A mera condição de sócio não autoriza, por si só, a imputação de responsabilidade tributária pessoal prevista no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Para a sua configuração, exige-se a demonstração de que diretores, gerentes ou administradores tenham praticado atos com excesso de poderes ou em infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, bem como que tais condutas tenham dado causa à obrigação tributária, incumbindo à autoridade fiscal a comprovação desses pressupostos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando as alegações relativa à emissão de RFFP, para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar nela suscitada e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento, (i)excluindo a responsabilidade solidária do sócio da contribuinte, Sr. AMILCARE DALLEVO JUNIOR; e (ii) reconhecer que a multa qualificada deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento). Vencido o conselheiro Francisco Ibiapino Luz, que lhe deu provimento parcial em menor extensão, tão somente reconhecendo que a multa qualificada deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Marne Dias Alves (substituto integral), Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 2554/2585, apresentado pela ALPHAPAR EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, e AMILCARE DALLEVO JUNIOR, interposto contra decisão da DRJ em Ribeirão Preto/SP, de fls. 2489/2507, que julgou procedente o lançamento referente à Contribuição Previdenciária, parte patronal, decorrente da prestação de serviços remunerados por segurados que edificaram a obra de construção, conforme auto de infração de fl. 1877/1889, lavrado em 21/12/2015, relativo a fatos geradores ocorridos no período de 01/12/2010 a 30/11/2012, com ciência dos RECORRENTES em 28/12/2015 (fls. 1945/1946).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor R\$ 1.377.853,03, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, acostado às fls. 1901/1943, ora sintetizado pela DRJ de Origem com clareza e precisão, o presente lançamento diz respeito ao que segue (onde a transcrição adiante mencionar a matrícula CEI “51.206.[...]/72”, leia-se 51.206.[...]/76):

Constituiu fato gerador das contribuições lançadas a prestação de serviços remunerados por segurados que edificaram a obra de construção civil matriculada sob o nº 51.202.[...]/76, com área construída a regularizar de 14.178m² (referente à obra situada no Caminho [...], Santana do Paraíba/SP).

A obra teve início em 03/2009 e término em 11/2012.

A remuneração da mão-de-obra foi apurada com base nas folhas de pagamento do período de 12/2010 a 11/2012, excluindo-se o período de 03/2009 a 11/2010, já abrangido pelo prazo decadencial.

Da análise dos contratos e demonstrativos contábeis restou caracterizado que o contribuinte, em conluio com a Construtora Gondarem de Angra Ltda., transferiu seus segurados empregados para esta última, com o único objetivo de desviar sua responsabilidade em relação às obrigações previdenciárias e trabalhistas, tanto que mesmo tendo assinado apenas um contrato de administração da obra, abriu-se uma nova matrícula em nome da Construtora Gondorem.

Contrato de Administração de Obra

Em 01/03/2009, a empresa Alphapar Empreendimentos e Participações Ltda. (contratante) e a Construtora Gondarem (contratada) firmaram contrato de empreitada sob o regime de administração de obra. Não existem aditivos contratuais.

Os livros Diário e Razão da empresa Alphapar, os relatórios quinzenais encaminhados pela Construtora Gondarem, as notas fiscais de serviço emitidas pela Construtora Gondarem durante a execução da obra, bem como os depoimentos de ambas as partes trazidos no termo de verificação fiscal, deixa

claro que não existiu, em momento algum, empreitada total de mão-de-obra na execução de referida obra.

Nos casos de contrato de administração de obra, a responsabilidade pela abertura de matrícula e pelo cumprimento das obrigações previdenciárias é da empresa contratante.

Matrícula da Obra

Foram abertas duas matrículas para essa mesma obra: a matrícula CEI nº 51.206.[...]/72 (*sic*) (aberta em 03/2009) *[na realidade, aberta em 03/2010]*, em nome da Construtora Gondarem, e a matrícula CEI nº 51.202.[...]/76 (aberta em 03/2010) *[na realidade, aberta no início da obra, em 03/2009]*, em nome da empresa Alphapar. *[documentos do sistema DATAPREV acerca dos CEIs encontram-se acostados às fls. 872/876 do processo nº 13896.724105/2015-57]*

Na matrícula CEI nº 51.202.[...]/76, em nome da empresa Alphapar, houve a entrega de GFIP para o período de 03/2009 a 04/2010. A partir de 05/2010, a empresa Alphapar entregou GFIP somente do mestre de obras Antônio Roberto Coelho. E, a partir de 11/2012, a empresa Alphapar voltou a contratar funcionários e os valores declarados aumentaram novamente e perduram até a presente data.

Na matrícula CEI nº 51.206.[...]/72 (*sic*), aberta em nome da Construtora Gondarem, existem apenas 08 recolhimentos em todo o período de 04/2010 a 12/2012. Assim, nos 33 meses que decorreram desde 04/2010, existem apenas 08 recolhimentos nessa matrícula. Ainda, no período de 09/2010 a 04/2011, a Construtora Gondarem entregou GFIP sem movimento para essa matrícula, muito embora a obra ainda se encontrasse em andamento.

Vínculo dos Empregados

No período de 03/2009 até 04/2010, os segurados empregados foram contratados pela empresa Alphapar, que iniciou a obra sob administração da Construtora Gondarem.

A partir de 04/2010, os segurados empregados foram demitidos e transferidos para a Construtora Gondarem, sendo que esta repassou todos os encargos trabalhistas e previdenciários, quinzenalmente, para a empresa Alphapar, que efetuou os pagamentos através do caixa da obra.

A empresa Alphapar iniciou a obra, em 03/2009, com 16 segurados empregados e terminou o ano de 2009 com 89 segurados empregados. No ano de 2010, houve diminuição do número de empregados da empresa Alphapar, que iniciou o ano com 88 segurados empregados e terminou o ano com 01 segurado empregado.

Após 11/2012, fim da administração da obra pela Construtora Gondarem, a empresa Alphapar assumiu alguns segurados empregados que eram da Construtora Gondarem para obras de pequena dimensão no local (declarado pela

empresa). De 11/2012 em diante, a empresa Alphapar passou a entregar as GFIP na CEI nº 51.202.[...]/76, em virtude dessas obras de pequena dimensão.

A Construtora Gondarem declarou que, a partir de 03/2010, a empresa Alphapar, por força de cláusula contratual, solicitou que os funcionários já registrados na matrícula da empresa Alphapar fossem indenizados e transferidos para a matrícula CEI nº 51.206.[...]/72 (*sic*), que foi aberta para receber esses funcionários.

Despesas com mão de obra

O contrato foi assinado na modalidade de administração de obra, e não teve aditivo para transformá-lo na modalidade de empreitada. Desta forma, todas as despesas com material e mão-de-obra foram pagas ou repassadas, integralmente, pela empresa Alphapar (contratante), não tendo a Construtora Gondarem nenhum ônus com essas despesas ao longo de todo o contrato.

A única receita de prestação de serviço que foi paga para a Construtora Gondarem foi uma comissão de 6,5% sobre todas as despesas de mão-de-obra, materiais outros custos autorizados pelo contrato, como se prova pelos relatórios mensais, pelos pagamentos realizados pela empresa Alphapar registrados em sua contabilidade, bem como pelas notas fiscais de serviço emitidas pela Construtora Gondarem, as quais, em todo o período da obra foram emitidas com base em serviços de administração de obra.

Caixa da obra

A contratante e a contratada instituíram um caixa da obra para reembolso de todas as despesas efetuadas pela Construtora Gondarem, sejam elas referentes à mão-de-obra, materiais e outros custos (cláusula VIII, item VIII.3).

Conforme a cláusula IV - das obrigações da contratada, V.I. - Letra "f", a contratante deveria efetuar o ato de pagamento das despesas da obra (mão-de-obra, materiais e outros custos) com o emprego desse caixa de obra, que poderia ser complementado, quando e se necessário, mediante prévia solicitação.

Os relatórios quinzenais encaminhados pela Construtora Gondarem comprovam que a empresa Alphapar assumiu o pagamento de todas as despesas da obra e a construtora somente recebeu a comissão referente aos 6,5%.

Conforme análise contábil do livro Razão da empresa Alphapar, ocorreram várias transferências para a Construtora Gondarem para suplementação do caixa da obra. Além disso, amostras de lançamentos encontrados na contabilidade da empresa Alphapar caracterizam a sua responsabilidade pelos pagamentos de todas as despesas da mão-de-obra.

Divergências entre as declarações dos representantes legais

Os representantes legais das empresas envolvidas se contradisseram em seus depoimentos. Cada um tentou responsabilizar o outro pela falta de recolhimento

das contribuições previdenciárias, inclusive aquelas descontadas dos segurados empregados.

Enquanto a empresa Alphapar afirmava que o contrato era de empreitada total e a responsabilidade pela matrícula, a entrega das GFIP e os recolhimentos eram da Construtora Gondarem, esta última afirmava que o contrato era de administração de obra e a responsabilidade pela matrícula, entrega de GFIP e recolhimentos era da empresa Alphapar.

Responsabilidade pela Obra

A empresa Alphapar é de fato a responsável principal pela execução da obra de construção civil e pelo recolhimento das contribuições previdenciárias que deixaram de ser recolhidas durante todo o período de execução da obra. Durante 12 meses, a empresa Alphapar executou a obra com segurados empregados por ela contratados e, posteriormente, continuou assumindo todo o ônus com as despesas de mão-de-obra.

Da Infração à Legislação Previdenciária

A partir de abril de 2010, as partes contratantes infringiram a legislação previdenciária, utilizando-se de uma manobra fiscal e apoiando-se em uma cláusula estranha a relação jurídica assumida entre as partes até aquele momento (contrato de administração de obra), transferindo os segurados empregados da empresa Alphapar para a Construtora Gondarem e abrindo uma nova matrícula em nome da Construtora Gondarem, na tentativa de desviar a responsabilidade das obrigações previdenciárias e trabalhistas da empresa Alphapar.

A partir de 04/2010, não foram mais entregues as GFIP na matrícula CEI nº 51.202.[...]/76 (de responsabilidade da empresa Alphapar), acarretando a falta de recolhimentos das contribuições previdenciárias devidas com relação aos segurados empregados da obra naquela matrícula.

A matrícula Cei nº 51.206.[...]/72 (*sic*) nunca deveria ter sido criada, pois não existiu entre as partes nenhuma relação contratual de empreitada total de mão-de-obra, transferindo a responsabilidade dessa matrícula e das obrigações previdenciárias da obra para a Construtora Gondarem. Dessa forma, os recolhimentos e as GFIP entregues nessa matrícula não foram aproveitados nesta autuação.

Após a competência 11/2012 (término da obra), as remunerações de segurados declaradas nas GFIP vinculadas ao CEI 51.202.[...]/76, bem como os respectivos recolhimentos de contribuições previdenciárias, não foram considerados neste lançamento, uma vez que, com o término da obra, tais segurados deveriam ter sido incorporados ao CNPJ da empresa Alphapar. A partir de 04/2010, o único segurado que ficou registrado na matrícula CEI nº 51.202.[...]/76 foi o mestre de obras Antônio Roberto Coelho.

Responsabilidade Solidária - Art. 135, III, do CTN

Os sócios administradores da empresa Alphapar, Sr. Amilcare Dallevo Júnior, e da Construtora Gondarem, Sr. Antônio da Silva Pereira, são responsáveis solidários pelas contribuições previdenciárias lançadas, com base no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, uma vez que eles foram os responsáveis legais pela assinatura do contrato entre as duas empresas, o qual serviu de base para as constatações das irregularidades apontadas no Termo de Verificação Fiscal.

Responsabilidade Solidária - Art. 124, I, do CTN

A Construtora Gondarem é responsável solidária pelas contribuições previdenciárias lançadas, com base no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, uma vez que ela atuou em conjunto com a empresa Alphapar na prática de atos com infração à legislação previdenciária, ao aceitar a transferência irregular de trabalhadores da contratante para o seu nome, ciente de que todas as despesas seriam pagas pela contratante; ao ajudar a contratante a realizar operação irregular de prestação de serviço de administração de obra, o que dificultou a apuração das contribuições sociais devidas e a identificação do responsável pelas obrigações previdenciárias; e ao assinar um contrato com cláusulas divergentes, executar uma prestação de serviço diversa da contratada e administrar a obra de maneira incorreta.

Representação Fiscal para Fins Penais

Elaborou-se Representação Fiscal para Fins Penais, em desfavor do sócio gerente da Construtora Alphapar, Sr. Almicare Dallevo Júnior, em virtude da caracterização, em tese, de crime de apropriação indébita previdenciária e sonegação previdenciária, previstos no artigo 168, §1º, inciso I e no artigo 337-A, ambos do Código Penal.

Também foi realizada Representação Fiscal para Fins Penais, em desfavor do sócio gerente da Construtora Alphapar, Sr. Almicare Dallevo Júnior, e do sócio administrador da Construtora Gondarem, Sr. Antonio da Silva Pereira, em virtude da caracterização, em tese, de crime de sonegação e conluio, previstos nos artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Multa Qualificada

A multa de ofício foi aplicada em dobro, ante a constatação fiscal de ocorrência de sonegação e conluio, conforme infrações descritas no Termo de Verificação Fiscal, com fundamento no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996 combinado com os artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Impugnação

Os sujeitos passivos Alphapar Empreendimentos e Participações Ltda. (contribuinte) e Amilcare Dallevo Júnior (responsável solidário) apresentaram impugnação conjunta de fls. 1956/1983, enquanto os demais sujeitos passivos, a Construtora Gondarem e o seu sócio-administrador, Sr. Antonio da Silva Pereira (responsáveis solidários), não apresentaram

impugnação, conforme termos de revelia às fls. 2450/2451. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ no Ribeirão Preto/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Conexão de Processos

- Ante a conexão existente entre os processos nºs 13896.724101/2015-79 (contribuição previdenciária devida pela empresa), 13896.724102/2015-13 (contribuição previdenciária devida pelos segurados) e 13896.724105/2015-57 (contribuição previdenciária destinada às outras entidades e fundos), uma vez que abrangem lançamentos fundados nos mesmos elementos de fato, importante a reunião desses processos para julgamento conjunto, a fim de se evitar decisões contraditórias.

Cadastros da obra (CEI nº 51.202.[...]/76 e CEI nº 51.206.[...]/76)

- Em 03/2009, o CEI nº 51.202.[...]/76 foi aberto pela Construtora Gondarem de Angra Ltda., em nome da impugnante, enquanto não havia projeto final aprovado e se executavam apenas os preparativos mínimos para o início da obra, tais como a escolha dos materiais que seriam usados, a organização do canteiro de obras, dentre outros, apenas para fins de estimativa.

- Esse cadastro CEI foi elaborado pela Construtora Gondarem, conforme indica o e-mail informado no formulário, bem como no endereço de correspondência indicado, quando deveria ser preenchido em nome da Construtora Gondarem.

- Em 03/2010, com o desenho final do projeto protocolizado e o início efetivo das obras, foi aberto o CEI nº 51.206.[...]/76, pela Construtora Gondarem, com a correta especificação de áreas a serem construídas sob sua responsabilidade. Por esse motivo, os empregados foram contratados pela construtora responsável pela execução do projeto, em cumprimento à obrigação prevista no contrato de empreitada.

- A redução do número de empregados da impugnante decorreu da desnecessidade de manter-se um grande número de empregados, na medida em que ficou definido que competiria à Construtora Gondarem a contratação de trabalhadores para a execução do projeto.

- Alguns trabalhadores contratados pela Construtora Gondarem eram oriundos da própria impugnante.

- Assim, no período das supostas infrações cometidas, entre 12/2010 a 11/2012, os contratos de trabalho estavam vinculados à Construtora Gondarem.

Contrato de Empreitada

- Em 01/03/2009, foi firmado contrato de empreitada entre a impugnante (contratante) e a Construtora Gondarem (contratada).

- Inicialmente, esse contrato foi firmado sob o regime de contratação de administração de obra. Esse período já se encontra abrangido pelo prazo decadencial.
- Não obstante, a partir de 03/2010, a Construtora Gondarem passou a atuar sob o regime de empreitada total, exceto o fornecimento de materiais.
- Nos termos do artigo 610 do Código Civil, o contrato de empreitada poderá contemplar apenas o trabalho do empreiteiro ou este e os materiais. Assim, não há nenhuma irregularidade no ajuste das partes acerca da modalidade e dos meios de contratação que melhor atendem às suas necessidades.
- Desta forma, mantiveram os parâmetros adotados inicialmente para remunerar a Construtora Gondarem, equivalente a 6,5%, considerados os valores de folha de pagamento, materiais de construção e outros custos incorridos.
- Nos termos do contrato, a remuneração paga a Construtora Gondarem consistia no valor dos custos incorridos para a obra, sobre os quais recaia o equivalente a 6,5%. Esse era o valor total a ser pago pela execução do contrato de empreitada total.
- As provas carreadas aos autos evidenciam a execução de contrato de empreitada total, ajustado pelas partes, ainda que o instrumento contratual, inicialmente assinado, previsse tratar-se de uma mera administração.
- O artigo 110 do Código Tributário Nacional consigna não ser possível que o ordenamento tributário altere definições de conceitos e formas já determinados pelo direito privado.

Registro de Empregados pela Construtora Gondarem

- A Relação de Empregados Registrados, a Relação Anual de Informações Sociais - RAIS (anos 2010, 2011 e 2012) e a Relação dos Trabalhadores constantes no Arquivo SEFIP, comprovavam que os trabalhadores empregados na obra de construção civil foram contratados, registrados e declarados pela Construtora Gondarem, a qual era a única responsável pela obra e pelas obrigações trabalhistas, previdenciárias, dentre outras, decorrentes do vínculo empregatício.
- A impugnante contratou a Construtora Gondarem para a execução da obra de construção civil e esta selecionou, contratou e gerenciou os trabalhadores utilizados na execução da obra.
- Junta parte dos documentos e protesta pela juntada complementar dos demais.

Contribuição Previdenciária

- Reafirma que os segurados não estavam vinculados à impugnante. Os documentos juntados comprovam que o vínculo empregatício dos trabalhadores utilizados na execução da obra de construção civil, no período de 12/2010 a 11/2012, estava em nome da Construtora Gondarem.

- Devem ser analisadas a Relação de Empregados Registrados, a Relação Anual de Informações Sociais – RAIS e a Relação dos Trabalhadores constantes no Arquivo SEFIP, dentre outros, os quais servem de subsídio para confirmar que os trabalhadores utilizados na obra estavam sob a coordenação e subordinação da Construtora Gondarem. E, a partir da confirmação dessas informações, averiguar o cumprimento das inerentes obrigações.

- A fiscalização não comprovou o conluio entre as empresas nem o prejuízo ao erário público, uma vez que os débitos em cobrança foram declarados pela Construtora Gondarem e vem sendo quitados por ela.

- Os documentos fiscais e contábeis aptos a demonstrar o recolhimento das contribuições devem estar em poder do contribuinte que detenha capacidade para tanto. A impugnante não está em posse dessa documentação, que se origina da Construtora Gondarem.

- Assim, deve ser realizada diligência na Construtora Gondarem, quando a existência dos lançamentos realizados, caso não seja possível tal confirmação pelo sistema da Receita Federal do Brasil.

Juntada de Documentos Complementares

- Anexa à impugnação parte da documentação comprobatória dos argumentos de defesa e requer a juntada de documentos complementares, em respeito ao princípio da verdade material, de modo a permitir a correta análise acerca da ocorrência ou não do fato gerador da obrigação tributária.

Cobrança “Bis in Idem”

- As contribuições objeto deste lançamento já foram recolhidas pela contribuinte - Construtora Gondarem, a qual era a empregadora dos segurados utilizados na obra de construção civil.

- Não há razão para que o Fisco transfira à impugnante a responsabilidade pelos empregados da Construtora Gondarem.

- Desta forma, haverá dupla tributação sobre o mesmo fato gerador, uma vez que o pagamento das contribuições já fora realizado pela Construtora.

Multa de Ofício Qualificada

- A Lei nº 9.430/1996 determina que a multa aplicada corresponda a 75% do tributo, sendo duplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

- A aplicação da multa qualificada depende da demonstração de aspectos subjetivos, quais sejam, da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

- Não foi comprovado o dolo na conduta da impugnante. Não houve a intenção da impugnante em cometer ilícitos dolosos fiscais de sonegação, fraude ou conluio, eis que todas as omissões atribuídas contra a impugnante foram registradas,

declaradas e pagas pela Construtora Gondarem, no tempo, no modo e forma previstos em lei.

Responsabilização do Sócio-Administrador

- Os sócios-administradores foram responsabilizados solidariamente com o contribuinte com base no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, por terem sido os responsáveis legais pela assinatura do contrato entre a empresa Alphapar e a Construtora Gondarem.
- O sócio Amilcare Dallevo Júnior não pode ser responsabilizado por ato praticado com excesso de poderes, uma vez que ele detinha poderes para representar a empresa e desta forma ser o responsável pela assinatura do contrato.
- A imputação de responsabilidade tributária ao sócio da empresa não pode estar baseada em presunções fiscais, sob pena de infração ao princípio da legalidade.
- Não restou comprovada a ocorrência de quaisquer dos requisitos previstos no artigo 135 do Código Tributário Nacional, hábeis a caracterizar a responsabilidade pessoal do sócio (transcreve trecho de Acórdão do CARF sobre o tema).
- Não restou comprovado que o sócio Amilcare Dallevo Júnior tivesse dolo de praticar atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.
- Enquanto o crédito tributário não for definitivamente constituído na esfera administrativa, não pode haver responsabilização criminal pelo suposto ilícito. Portanto, a representação criminal é improcedente.
- O sócio Amilcare Dallevo Júnior não pode ser responsabilizado por suposta infração tributária que estava ao encargo da Construtora Gondarem.

Pedidos

- Requer que os processos nºs 13896.724101/2015-79, 13896.724102/2015-13 e 13896.724105/2015-57 sejam reunidos para julgamento conjunto, para ao final a impugnação ser julgada procedente e o Auto de Infração cancelado. Requer, ainda, a juntada posterior de novos documentos.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ no Ribeirão Preto/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 2489/2507):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2010 a 30/11/2012

CONTRATO DE ADMINISTRAÇÃO DE OBRA.

O contrato por administração é aquele em que a empresa contratada somente administra a obra de construção civil e recebe como pagamento uma

percentagem sobre todas as despesas realizadas na construção ou um valor previamente estabelecido em contrato, denominado "taxa de administração".

MATRÍCULA DE OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

A matrícula de obra de construção civil deverá ser efetuada no CEI, nº prazo de 30 (trinta) dias contados do início da obra de construção civil, sendo responsável pela matrícula: o proprietário do imóvel, o dono da obra ou o incorporador de construção civil, pessoa física ou pessoa jurídica; ou a empresa construtora, quando contratada para execução de obra por empreitada total.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. SÓCIOADMINISTRADOR.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às 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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

É cabível multa de ofício aplicada em dobro, quando constatado a ocorrência de sonegação e conluio, conforme previsto no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996 combinado com os artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS (RFFP). DEVER FUNCIONAL. Apreciação. INCOMPETÊNCIA.

A emissão de RFFP constitui dever funcional das autoridades fiscais lançadoras, não cabendo, no julgamento administrativo, a apreciação do conteúdo dessa peça enviada às autoridades judiciais competentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A ALPHAPAR EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA foi devidamente intimada da decisão da DRJ em 24/10/2016, conforme termo de ciência de abertura de mensagem de fl. 2521. Por sua vez, AMILCARE DALLEVO JUNIOR foi intimado do acórdão em 09/11/2016 (fl. 2523). Ambos apresentaram recurso voluntário em peça única às fls. 2554/2585 (ratificado às fls. 2642/2675) em 22/11/2016.

Preliminarmente, apresenta fato novo ao alegar conexão entre o presente caso (e os processos administrativos apensados) com o processo administrativo nº 10073.721038/2016-95, o qual tramita perante a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Volta Redonda/RJ. Relata que este último processo também se refere à obra de Construção Civil situada no Caminho [...], Santana de Parnaíba-SP e possui como sujeito passivo da demanda a empresa Alphapar, uma vez que o d. Auditor Fiscal entendeu que a ora Recorrente é responsável solidária pelas obrigações do

referido auto de infração. Contudo, pontuou que fiscalização do RJ considerou o contrato celebrado entre as partes como de Empreitada Total, exigindo o valor principal da autuação ao correto responsável tributário, a Contrutora Gondarem.

Por sua vez, no presente processo administrativo e seus apensos exigem-se o pagamento das referidas contribuições previdenciárias diretamente à empresa Alphapar Empreendimentos e Participações Ltda., uma vez que a D. Fiscalização de São Paulo entendeu equivocadamente que se trata de contrato de administração e não de empreitada total.

Argumenta que o crédito tributário exigido no presente processo administrativo, bem como nos autos em apensos, não tem razão de existir na medida em que já existe um processo administrativo no qual se pleiteia o pagamento dos mesmos fatos geradores deste auto de infração.

Entende que, se mantido o presente Auto de Infração, restaria configurada a possibilidade da ocorrência do *bis in idem*, ou seja, da possibilidade de ocorrência da dupla tributação sobre o mesmo fato gerador.

Quanto ao mérito, praticamente reitera os termos de sua impugnação ao alegar que o contrato firmado entre a Contratante Alphapar a Contratada Construtora Gondarem e Participações Ltda., seria na realidade, de empreitada, *“muito embora prevista a modalidade de construção por administração da obra em 2009”*. Argumenta que, a partir de março de 2010, com o projeto final pronto e início efetivo da obra, a Construtora Gondarem passou a atuar sob o regime de empreitada total, exceto no que tange ao fornecimento de materiais, e que a Construtora Gondarem era a empregadora dos segurados utilizados na obra civil em questão, conforme cópias da Relação Anual de Informações Sociais – RAIS dos anos de 2010, 2011 e 2012.

Afirma que foi mantido o parâmetro adotado inicialmente para remunerar a Gondarem, que seria o equivalente a 6,5% considerando-se os valores de folha de pagamento, materiais de construção e outros custos incorridos.

Volta a afirmar que o CEI nº 51.202.[...]/76 foi aberto em caráter inicial em março de 2009 pela Construtora Gondarem de Angra LTDA. em nome da Alphapar Empreendimentos e Participações LTDA, ora Recorrente, enquanto não havia projeto final aprovado pela Recorrente, e se executavam apenas os preparativos mínimos para início da obra.

Oportunamente em março de 2010, com o desenho final do projeto protocolizado para homologação e início efetivo das obras, foi aberto novo CEI nº 51.206.[...]/76 pela Construtora Gondarem de Angra Ltda. Por tal motivo os funcionários foram contratados pela construtora responsável pela execução do projeto, conforme obrigações que competiam à Contratada, dispostas na cláusula IV, “b” do Contrato de Empreitada.

Discorre que para a criação e concessão do CEI nº 51.206.[...]/76 foram analisados diversos documentos pela Receita Federal do Brasil, a qual autorizou a criação desta matrícula,

concordando que se tratada de contrato de empreitada total e, portanto, sendo de responsabilidade da Construtora Gondarem o recolhimento das contribuições previdenciárias.

Rebate o lançamento ao argumento de que os documentos juntados atestariam que o vínculo empregatício dos trabalhadores no período de 12/2010 até 11/2012 se dava em nome da Construtora Gondarem de Angra LTDA, em consonância com o regime “real” de contratação, que era o de empreitada total, exceto o fornecimento de materiais.

Argumenta que a GFIP – SEFIP de 01/2012 comprova que a empresa Construtora Gondarem procedeu à correta apuração e recolhimento das obrigações previdenciárias que foram objeto do Mandado Procedimento Fiscal nº 0812800.2015.00321.

Concluiu que a Alphapar procedeu ao correto lançamento de informações na GFIP – SEFIP das obrigações que lhe diziam respeito como empregadora, sendo totalmente inconcebível a pretensão que ela seria responsável por segurados que não mantiveram vínculo empregatício.

Nesse sentido, deve ser diligenciado junto à Construtora Gondarem de Angra Ltda., quanto à existência de comprovantes dos lançamentos realizados caso não seja possível tal confirmação através dos sistemas da Receita Federal do Brasil.

Em seguida, a RECORRENTE vai de encontro à multa aplicada no percentual qualificado de 150% ao entender que não foi comprovado o dolo dos Recorrentes no que diz respeito às supostas infrações tributárias, na medida em que se pode verificar que as obrigações foram descritas tanto em sua contabilidade para apuração dos pagamentos devidos à Construtora Gondarem, bem como relacionadas nesta empresa conforme a documentação juntada.

No que concerne à possibilidade de responsabilização solidária dos sócios administradores com base no artigo 135, III do CTN, entende que não há como cogitar a responsabilidade do sócio Amilcare Dallevo Junior que detinha poderes para representar a empresa e desta forma ser o responsável pela assinatura de contrato.

Na mesma linha, alega ser incabível representação criminal realizada com base na suposta prática de crimes fiscais.

Contrarrazões

Após devidamente intimada, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões acostadas às de fls. 3523/3537 dos autos do processo apenso nº 13896.724105/2015-57, em 28/06/2017.

Preliminarmente, alega inexistência do presente processo com o PAF 10073.721038/2016-95.

Discorre que a DRF de Volta Redonda lavrou contra a Construtora Gondarem de Angra Ltda - ME um auto de infração para a constituição do crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias e de terceiros incidentes sobre a remuneração da mão-de-obra

utilizada na construção da obra situada no Caminho [...], Santana do Parnaíba/SP. Contudo, somente após efetuado o lançamento pela DRF de Volta Redonda, a autoridade fiscal daquela localidade constatou a existência de duas matrículas CEI relativas à obra, uma em nome da Construtora Gondarem e outra em nome de Alphapar Empreendimentos e Participações Ltda. conforme constatado na decisão que revisou de ofício o lançamento feito pela DRF de Volta Redonda.

Esclareceu que diante da constatação de que a DRF de Volta Redonda havia incorrido em erro que levou à duplicidade de lançamentos, a Seção de Controle e Acompanhamento Tributário daquela DRF anulou a cobrança dos Autos de Infração constantes no processo 10073.721038/2016-95.

Destarte, entende que não há que se falar que a fiscalização de Volta Redonda tenha corretamente considerado o contrato celebrado entre as partes como empreitada total, pois a mesma não tinha em seu poder todas as informações necessárias à correta interpretação do caso, o que, por outro lado, não aconteceu com a Fiscalização de Barueri (que efetuou o presente lançamento).

Da mesma forma, defende a caracterização de fraude e simulação. Entende que a liberdade de auto-organização da recorrente não é um direito absoluto, e deve ser mitigado quando for identificada a prática de negócios jurídicos simulados, objetivando apenas fraudar a legislação tributária e previdenciária. Relata que, pelo princípio da primazia da realidade, os fatos devem prevalecer sobre documentos ou mesmo contrato firmado entre as partes.

Dispõe que, de acordo com a fiscalização, a obra de construção civil foi verdadeiramente executada pela Alphapar, que, portanto, contratou e remunerou a mão-de-obra, sendo a Construtora Gondarem uma mera administradora dessa obra, para quem, por determinação da Alphapar, os empregados foram formalmente transferidos, com o objetivo de não recolhimento das contribuições sociais destinadas à Seguridade Social incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados.

Em que pese a recorrente também afirme que o contrato firmado posteriormente se transmutou para empreitada total, não existe nos autos nenhuma prova dessa alteração. Não foram firmados termos aditivos, não foram alterados o regime e o percentual de remuneração inicialmente estipulados, enfim, não se demonstra nada de concreto, seja no plano formal, seja no plano material, que pudesse indicar essa “transmutação”.

No que concerne à multa de ofício aplicada, entende que a ação fiscal revelou que a contribuinte, para subtrair o pagamento de tributo, transferiu do ponto de vista formal a mão-de-obra utilizada na execução da obra de construção civil para uma outra pessoa jurídica, resultando na subtração do pagamento dos tributos devidos, conforme autos de infração lavrados.

Pontuou que a contribuinte:

- a) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração e confirmada no termo de verificação fiscal;
- b) como resultado de sua conduta dolosa, houve a diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o consequente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;
- c) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;
- d) a conduta demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.

Portanto, entende correta a aplicação.

Por fim, no que concerne à responsabilidade do sócio da Alphapar, Amilcare Dallevo Filho, com base no artigo 135, III, do CTN, entende que dois são os elementos verdadeiramente relevantes para a responsabilização nos termos do art. 135, III, do CTN: que a pessoa indicada (a) seja administrador e (b) tenha cometido ato ilícito nessa posição. Por ser administrador e ter cometido infração à lei, pode o terceiro ser responsabilizado.

No presente caso, relata que as ilicitudes cometidas pelo sócio na administração da Alphapar foram demonstradas à sociedade pela fiscalização. Sendo a vontade da pessoa jurídica, em verdade, a expressão da vontade majoritária de seus sócios e dirigentes, por óbvio que todas as simulações e infrações à lei imputadas pela fiscalização foram concretizadas por seu sócio administrador, sobre quem deve recair a responsabilidade solidária pelos débitos tributários da pessoa jurídica.

Portanto, requer que seja mantida a responsabilidade solidária.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço parcialmente.

Isso porque, em suas razões, a RECORRENTE apresenta argumentos relativos à emissão de RFFP.

Contudo, a análise de tais questões não compete ao CARF, conforme expõe a Súmula CARF nº 28, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Portanto, não se conhece desta parte do recurso.

PRELIMINAR

Da alegada conexão e da ocorrência de *bis in idem*

A RECORRENTE sustenta a existência de conexão entre os presentes autos e o PAF nº 10073.721038/2016-95, instaurado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Volta Redonda/RJ, afirmando que ambos versariam sobre a mesma obra de construção civil, situada no Caminho [...], Santana de Parnaíba/SP. Alega, ainda, que naquele processo teria sido reconhecida a Construtora Gondarem como responsável pela obra, sob o entendimento de que o contrato firmado entre as partes configuraria empreitada total, razão pela qual o lançamento ora impugnado seria indevido, sob pena de dupla tributação pelo mesmo fato gerador (*bis in idem*).

Todavia, entendo que razão não assiste à RECORRENTE.

Conforme bem apontado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em contrarrazões, o processo administrativo instaurado perante a DRF de Volta Redonda não subsiste, tendo sido anulada a cobrança ali constituída após revisão de ofício da autoridade fiscal. Tal anulação decorreu da constatação de que o lançamento realizado naquela localidade apoiou-se em informações incompletas, especialmente em razão da existência de duas matrículas CEI abertas indevidamente para a mesma obra (51.206.[...]/76, em nome da Construtora Gondarem, e 51.202.[...]/76, em nome da Alphapar) e do fato de que a fiscalizada omitiu dados essenciais à correta identificação das relações jurídicas envolvidas.

A autoridade fiscal de Volta Redonda expressamente reconheceu que o erro no lançamento decorreu da ausência de informações completas a respeito da obra e da dinâmica contratual entre as empresas, concluindo pela anulação dos autos de infração lavrados naquela unidade. Portanto, não há processo válido ou crédito tributário exigível que possa ensejar conexão processual ou risco de duplicidade de cobrança.

Além disso, a fiscalização realizada pela DRF de Barueri/SP — que resultou no presente lançamento — foi conduzida com acesso integral à documentação, contratos, movimentações contábeis, GFIPs e depoimentos das partes envolvidas, permitindo a conclusão de

que não houve empreitada total, mas sim contrato de administração de obra (conforme tratado neste voto na parte envolvendo o mérito). Nesta hipótese, concluiu-se que a responsabilidade pela matrícula CEI, pela contratação da mão de obra e pelos recolhimentos previdenciários é da empresa Alphapar, ora RECORRENTE.

Assim, inexistindo outro lançamento válido sobre os mesmos fatos geradores, e sendo o crédito apurado neste processo o único decorrente da obra examinada, não há que se falar em conexão com processo já anulado, tampouco em ocorrência de *bis in idem*. A anulação promovida pela DRF de Volta Redonda afasta qualquer possibilidade de duplicidade de exigência, e o entendimento ali inicialmente adotado não produz efeitos, uma vez que reconhecido como equivocado pela própria administração tributária.

Dessa forma, rejeitam-se as preliminares de conexão e de *bis in idem* suscitadas pela RECORRENTE.

Por fim, salienta-se que o presente processo nº 13896.724102/2015-13 (contribuição previdenciária devida pelos segurados), assim como o processo nº 13896.724101/2015-79 (contribuição previdenciária devida pela empresa), ambos encontram-se apensados ao processo nº 13896.724105/2015-57 (contribuição previdenciária destinada às outras entidades e fundos).

MÉRITO

Alegação de que Contrato Firmada Seria de Empreitada

Responsabilidade pelo Recolhimento das Contribuições

No presente caso discute-se a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a mão-de-obra utilizada na execução da obra de construção civil, originalmente matriculada sob nº 51.202.[...]/76, é da empresa Alphapar (contratante) ou da Construtora Gondarem (contratada).

A RECORRENTE entende que a responsabilidade é da Construtora Gondarem, com a qual afirma ter firmado um contrato de empreitada total, uma vez que foi a Construtora Gondarem quem contratou e remunerou os trabalhadores utilizados na obra de construção civil, enquanto a fiscalização entende que a responsabilidade é da empresa Alphapar, uma vez que esta firmou com a Construtora Gondarem um contrato de empreitada a ser executado sob o regime de administração, na qual a empresa Alphapar assumiu a obrigação de arcar com todas as despesas de material e mão-de-obra, remunerando a Construtora Gondarem com uma comissão de 6,5% sobre todas as despesas de mão-de-obra, materiais e outros custos autorizados pelo contrato, em razão dos serviços de administração da obra.

Entendo pertinente analisar a legislação aplicável à época dos fatos:

Instrução Normativa RFB Nº 971 DE 13/11/2009

Dos Cadastros Gerais

Art. 19. A inscrição ou a matrícula serão efetuadas, conforme o caso:

II - no CEI, no prazo de 30 (trinta) dias contados do início de suas atividades, para o equiparado à empresa, quando for o caso, e obra de construção civil, sendo responsável pela matrícula:

(...)

b) o proprietário do imóvel, o dono da obra ou o incorporador de construção civil, pessoa física ou pessoa jurídica;

c) a empresa construtora, quando contratada para execução de obra por empreitada total, observado o disposto no art. 27;

Do Cadastro Específico do INSS

Art. 23. As alterações no CEI serão efetuadas da seguinte forma:

(...)

§ 2º A empresa construtora contratada mediante empreitada total para execução de obra de construção civil, deverá providenciar, no prazo de 30 (trinta) dias contados do início de execução da obra, diretamente na unidade da RFB, a alteração da matrícula cadastrada indevidamente em nome do contratante, transferindo para si a responsabilidade pela execução total da obra ou solicitar o cancelamento da mesma e efetivar nova matrícula da obra, sob sua responsabilidade, mediante apresentação do contrato de empreitada total.

Da Matrícula de Obra de Construção Civil

Art. 26. No ato do cadastramento da obra, no campo "nome" do cadastro, será inserida a denominação social ou o nome do proprietário do imóvel, do dono da obra ou do incorporador, devendo ser observado que:

I - na contratação de empreitada total a matrícula será de responsabilidade da contratada e no campo "nome" do cadastro, constará a denominação social da empresa construtora contratada, seguida da denominação social ou do nome do contratante proprietário do imóvel, dono da obra ou incorporador;

Art. 27. Ocorrendo o repasse integral do contrato ou da obra, conforme disposto no inciso XXXIX do art. 322, manter-se-á a matrícula CEI básica, acrescentando-se no campo "nome" do cadastro a denominação social da empresa construtora para a qual foi repassado o contrato, sendo que deverão constar nos campos próprios os demais dados cadastrais dessa empresa, a qual passará à condição de responsável pela matrícula e pelo recolhimento das contribuições sociais.

Da Solidariedade na Construção Civil

Art. 154. São responsáveis solidários pelo cumprimento da obrigação previdenciária principal na construção civil:

I - o proprietário do imóvel, o dono da obra, o incorporador, o condômino de unidade imobiliária, pessoa jurídica ou física, quando contratar a execução da obra mediante empreitada total com empresa construtora, definida no inciso XIX. do art. 322, observado o disposto no § 3º, ressalvado o disposto no inciso IV do § 2º do art. 151;

(...)

Art. 164. A contratante de empreitada total poderá elidir-se da responsabilidade solidária mediante a retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços contra ela emitido pela contratada, inclusive o consórcio, a comprovação do recolhimento do valor retido, na forma prevista no Capítulo VIII do Título II, e a apresentação da documentação comprobatória do gerenciamento dos riscos ocupacionais, na forma prevista no art. 291, observado o disposto no art. 145.

(...)

Dos Responsáveis por Obra de Construção Civil

Art. 322. Considera-se:

(...)

XXVII - contrato de construção civil ou contrato de empreitada (também conhecido como contrato de execução de obra, contrato de obra ou contrato de edificação), aquele celebrado entre o proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para a execução de obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, podendo ser:

a) total, quando celebrado exclusivamente com empresa construtora, definida no inciso XIX, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material;

b) parcial, quando celebrado com empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material;

(...)

Art. 325. São responsáveis pelas obrigações previdenciárias decorrentes de execução de obra de construção civil o proprietário do imóvel, o dono da obra, o incorporador, o condômino da unidade imobiliária não incorporada na forma da Lei nº 4.591, de 1964, e a empresa construtora.

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.

Das Obrigações Previdenciárias na Construção Civil

Art. 327. O responsável por obra de construção civil está obrigado a recolher as contribuições arrecadadas dos segurados e as contribuições a seu cargo, incidentes sobre a remuneração dos segurados utilizados na obra e por ele diretamente contratados, de forma individualizada por obra e, se for o caso, a contribuição social previdenciária incidente sobre o valor pago à cooperativa de trabalho, em documento de arrecadação identificado com o número da matrícula CEI.

No presente caso, entendo que a relação contratual mantida entre Alphapar e Construtora Gondarem não assumiu os contornos legais de uma empreitada total.

Evidencia-se que a contratante permaneceu como responsável por todas as despesas da obra, mediante reembolso direto das notas apresentadas pela contratada, não havendo assunção de risco ou aporte financeiro por parte da Construtora Gondarem. A existência de um denominado “caixa da obra”, abastecido exclusivamente pela Alphapar, confirma que esta arcava integralmente com os custos de materiais, serviços e mão de obra, o que é incompatível com a natureza jurídica da empreitada total, na qual a contratada assume a execução completa do empreendimento.

O TVF é bastante claro ao dispor sobre o ponto acima delineado, conforme trecho abaixo (fl. 1935/1936):

8.13. DA DIFERENÇA DA EMPREITADA E ADMINISTRAÇÃO DE OBRA

Destacamos que a construção realizada sob regime de Contrato por administração de obra difere da empreitada, pois na modalidade de administração o construtor se encarrega da execução do projeto, sendo remunerado de forma fixa ou um **percentual sobre o custo da obra, que no caso concreto foi de 6,5%(seis, vírgula cinco por cento).** **Nesta forma de construção o proprietário da obra assume todos os encargos do empreendimento.**

Já na empreitada o empreiteiro assume os gastos globais da obra contratada, sendo a remuneração total fechada previamente, **o que não ocorreu no presente caso.**

A despeito da RECORRENTE alegar que o contrato foi inicialmente celebrado na “modalidade de construção por administração da obra em 2009, a partir de março de 2010, com o projeto final pronto e início efetivo da obra, a Construtora Gondarem de Angra Ltda. passou a atuar sob o regime de empreitada total, exceto no que tange ao fornecimento de materiais”, os elementos fáticos e documentais acostados aos autos não atestam qualquer alteração da modalidade de contratação inicialmente pactuada.

Neste ponto, a autoridade fiscal foi precisa ao expor uma séria de características que convergem para a constatação da existência de um contrato de construção por administração de obra, e não de empreitada total, conforme abaixo delineado (fls. 1917):

- 1) de administração de obra, com o título de empreitada;

- 2) a contratante (Alphapar) alega que o contrato é de empreitada total de mão-de-obra, contudo em 03/2009 contratou em seu nome segurados empregados que executaram serviços na obra por 12 meses e foram transferidos para o nome da Construtora Gondarem em 04/2010;
- 3) a contratada (Construtora Gondarem) alega que o contrato foi somente de administração de obra e que desde 03/2009 administrou a obra, os funcionários da empresa Alphapar e os materiais aplicados. Contudo, foi obrigada a transferir todos os funcionários que eram da empresa Alphapar em 04/2010 para o seu nome por imposição da contratante com base em cláusula contratual;
- 4) A construtora Gondarem alega que a obra começou em 03/2009, conforme contrato;
- 5) A Contratante (Alphapar) alega que a obra começou em fevereiro de 2010, sendo certo que os documentos e GFIPs comprovam que a obra se iniciou em 03/2009 com a contratação de segurados empregados por ela (Alphapar).
- 6) Não existem aditivos contratuais;
- 7) Foi criado um Caixa da obra para reembolsar todas as despesas da construtora Gondarem, sejam elas com a folha de pagamento, materiais e outras despesas, independentemente se o funcionário era contratado pela Alphapar ou pela Construtora.
- 8) Todas as despesas com a obra foram reembolsadas pela Alphapar, mediante relatórios quinzenais e através do Caixa da obra;
- 9) A única receita que a Construtora recebeu foi uma comissão de 6,5% sobre todas as despesas, sejam elas sobre a folha de pagamento, materiais ou outras despesas autorizadas conforme contrato;
- 10) Todos os materiais da obra foram comprados em nome da empresa Alphapar Empreendimentos e Participações Ltda;
- 11) Na contabilidade foram identificados lançamentos de pagamento de despesas de vários acordos trabalhistas, tais como a do dia 08/07/2010 Valor ref. Ch 204449- Acordo trabalhista José Batista da Silva processo: 01400201042102005 (Ação Contra Gondarem) R\$ 2.125,00, provando o ressarcimento integral das despesas da obra pela empresa Alphapar, o que caracteriza o contrato-realidade entre as partes e a responsabilidade por todas as despesas de mão-de-obra, mesmo aquelas após a Construtora Gondarem ter assumido em seu nome a folha de pagamento da obra.

Em suma, foi criada matrícula CEI em nome da Alphapar, na qual estavam registrados os empregados da obra. Conforme art. 26, I, da Instrução Normativa RFB Nº 971/2009 (já transcrito), caso o contrato fosse realmente de empreitada total, o campo “nome” no cadastro CEI deveria constar a denominação social da empresa construtora contratada, o que não ocorreu no caso.

Ademais, houve entrega de GFIP's pela Alphapar entre março de 2009 (data declarada como de início da obra) e abril de 2010, pois a contribuinte contratou em seu nome precisamente 16 segurados empregados no início da obra, encerrou o ano de 2009 com 89 segurados empregados e, até o mês de março de 2010, chegou a ter 130 segurados empregados contratados na obra. Neste momento, transferiu praticamente todos os segurados empregados para a Construtora Gondarem em abril de 2010, tendo encerrado o ano de 2010 com apenas um empregado.

Posteriormente, alguns desses segurados retornaram para a Alphapar após 11/2012, data em que a Construtora Gondarem saiu da administração da obra.

De acordo com o apurado pela fiscalização, a Construtora Gondarem afirmou que a Alphapar solicitou a transferência dos funcionários registrados no CEI da Alphapar para o CEI da Construtora Gondarem, o qual foi aberto para receber esses mesmos funcionários e teve por objeto a mesma obra.

Após esta transferência dos empregados, a contribuinte ALPHAPAR permaneceu responsável por todas as despesas da obra, inclusive com a mão-de-obra empregada na construção, cujos valores eram repassados à construtora contratada. Ou seja, as provas e indícios juntados pela autoridade fiscal convergem para o entendimento de que a transferência de empregados foi ato meramente formal.

Também as GFIPs apresentadas pela Construtora Gondarem demonstram inconsistências relevantes: durante amplo período em que a obra se encontrava em plena execução, foram declarados poucos segurados e, em determinados meses, até mesmo GFIPs sem movimento, o que não se coaduna com o efetivo porte da construção. Paralelamente, a Alphapar passou a declarar apenas um único trabalhador, ainda que a obra demandasse diversos profissionais. Tal cenário revela tentativa de formalizar transferência de responsabilidade sem correspondência material.

A despeito das alegações pontuadas pela RECORRENTE, de que a Relação dos Empregados Registrados da Construtora Gondarem, as cópias das RAIS e a SEFIP confirmariam que os trabalhadores empregados na obra teriam sido contratados pela Construtora, essa não é a "verdade material" que se pode extrair da análise do conjunto probatório carreado aos autos, haja vista que o tipo de contrato firmado entre as partes, a forma de pagamento efetivada, e as demais questões fáticas observadas, convergem para o entendimento de que a Construtora Gondarem atuava apenas como administradora da obra, cabendo ao proprietário da obra (APHAPAR) todos os encargos do empreendimento, inclusive com os segurados empregados e a respectiva contribuição sobre a folha salarial.

Necessário esclarecer que, para o direito, o que vale não é a nomenclatura dada ao negócio jurídico, ou até mesmo a formalidade que o reveste. O que importa mesmo é a situação fática que envolve a realidade de determinado negócio jurídico, ou seja, a sua finalidade.

Neste aspecto, o TVF é bastante elucidativo ao dispor que as despesas com a folha de pagamento permaneceram como ônus da ALPHAPAR, mesmo após a transferência dos empregados (fl. 1935):

Estas despesas com a folha de pagamento ora transferida irregularmente para a Construtora Gondarem, durante o período de 04/2010 a 11/2012, tais como salários, horas extras, rescisões, férias, ações trabalhistas, pagamento de sindicatos, continuaram sendo pagas pela Construtora Gondarem com recursos transferidos pela empresa Alphapar através do Caixa da Obra.

A possibilidade da autoridade lançadora poder desconsiderar determinado negócio jurídico dissimulado decorre do princípio da primazia da realidade, que consiste em atribuir maior relevância a realização dos fatos do que os contratos formais.

Ao verificar a existência dos elementos que convergem para o nascimento da obrigação previdenciária, é dever da autoridade fiscal exigir as contribuições incidentes sobre remuneração paga a segurado empregado, sob pena de responsabilidade funcional, conforme dispõe o parágrafo único do art. 142 do CTN:

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

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

Outrossim, a permissão legal que a autoridade fiscal tem para realizar lançamento sobre atos dissimulados decorre da combinação do art. 116, parágrafo único, com o art. 149, VII, ambos do CTN, abaixo transcritos:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - Tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

A autoridade fiscal apresentou no Relatório Fiscal diversos argumentos que convergem para a constatação da existência de um contrato de construção por administração de obra. Desta forma, descaracterizou a alegada contratação por empreitada total e concluiu pela infração da legislação previdenciária consistente “*na tentativa de desviar a responsabilidade das obrigações previdenciárias e trabalhistas da empresa Alphapar*” (fl. 1931).

Portanto, caso a documentação apontada pela contribuinte fosse, por si só, suficiente atestar o vínculo empregatício dos segurados com a Construtora contratada, não haveria qualquer lançamento efetuado com base no princípio da primazia da realidade que se sustentasse, pois, nestes casos, o lançamento visa, justamente, desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Além disso, embora a contribuinte sustente que o contrato teria sido posteriormente convertido em empreitada total, não há nos autos qualquer elemento probatório que ampare tal alegação. Inexistem termos aditivos, tampouco alterações no regime contratual ou no percentual de remuneração originalmente pactuados. Em suma, não se verifica, sob o aspecto formal ou material, qualquer evidência concreta capaz de corroborar a suposta modificação contratual.

O conjunto de provas e indícios dos autos demonstra que a Gondarem apenas administrou a obra de construção civil, mas não a executou. Desde o início, a execução da obra foi feita pela Alphapar, que contratou os segurados empregados que trabalharam na obra de construção civil, tendo apenas formalmente transferido esses empregados para a Gondarem, após determinado período.

Somados todos esses elementos, não há como reconhecer a ocorrência de empreitada total.

O contrato executado e a forma como a obra foi gerida ajustam-se perfeitamente ao conceito de administração de obra, em que a contratada limita-se a administrar serviços e receber comissão pelos custos incorridos pela contratante, sem assumir a execução integral, os riscos financeiros ou a gestão completa do empreendimento. Nessa modalidade contratual, a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias permanece, por força da legislação, com a dona da obra, no caso, a Alphapar.

Com base nesses elementos, o auditor considerou nulo de pleno direito negócio jurídico simulado, firmado com o escopo “*de mascarar a real situação de fato ocorrida*” (fl. 1929).

Ato contínuo, realizou a reclassificação dos fatos, para conferir o correspondente efeito tributário (contribuições previdenciárias devidas pelo verdadeiro empregador – Alphapar).

Diante disso, entendo que a responsabilidade pelas contribuições previdenciárias incidentes sobre a mão de obra utilizada na obra matriculada sob o CEI nº 51.202.[...]/76 é, de fato, da empresa Alphapar, na condição de dona da obra, não sendo possível atribuí-la à Construtora Gondarem, tendo em vista que não se verifica qualquer elemento jurídico ou fático capaz de descaracterizar o contrato de administração de obra ou de sustentar a existência de empreitada total.

Assim sendo, entendo sem razão a RECORRENTE.

Pedido de Diligência/Perícia

No que concerne ao pedido de diligência formulado, esclareça-se que é dever do contribuinte apresentar fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário, conforme art. 16 do Decreto 70.235/76 e art. 373 do CPC:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

Neste sentido, cabe ao contribuinte trazer aos autos elementos de prova que fundamentem suas alegações de defesa, e não meramente requerer diligência/perícia para demonstrar que o lançamento estaria equivocado.

Isto porque a diligência e a perícia, constituem elementos de prova, com a finalidade de municiar o julgador na formação de sua convicção. Seu intuito é auxiliar o fiscal a identificar toda a matéria tributável. Contudo, não é a finalidade delas suprir a deficiência do sujeito passivo em comprovar o que alega.

Em outras palavras, não é papel da perícia produzir provas que caberia ao contribuinte apresentar. Uma vez que a questão fática já foi extraída de diversas fontes, cabe ao contribuinte produzir todas as provas possíveis para justificar suas alegações, servindo a perícia

como um instrumento para atestar a veracidade destas provas ou para a obtenção de esclarecimentos, e não como um instrumento de produção de prova em si.

Considerando o já exposto, a realização dessa diligência é desnecessária, devendo ser indeferido este pleito.

Multa Qualificada

Neste tópico, a RECORRENTE alega a impossibilidade de aplicação da multa qualificada no percentual de 150% em razão da inexistência de demonstração, de forma inequívoca, do dolo na conduta do agente.

Sobre o tema, cumpre apresentar os dispositivos legais que regulamentam a matéria (conforme legislação em vigor à época dos fatos):

Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44, da Lei 9.430/96. Excepciona a regra a comprovação pela autoridade lançadora da conduta dolosa do contribuinte no cometimento da infração segundo as definições da Lei 4.502/64:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características

essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que demonstrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964 os quais o art. 44, II, da Lei 9.430 de 1995 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação da multa na sua forma qualificada.

Ou seja, a autoridade lançadora deve observar os parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser aplicada quando houver convencimento do cometimento do crime (fraude ou sonegação mediante dolo) e a demonstração de todos os fatos, de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e o delito efetivamente praticado.

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal e das robustas provas coligidas, a conduta verificada enquadra-se perfeitamente no conceito legal de sonegação e conluio, nos termos dos arts. 71 e 73 da Lei nº 4.502/64. Restou demonstrado que a transferência formal dos empregados para a empresa Construtora Gondarem, aliada à abertura de matrícula CEI paralela — sem lastro contratual que justificasse empreitada total — constituiu expediente direcionado a impedir ou retardar o conhecimento, pela fiscalização, da ocorrência do fato gerador e da remuneração efetivamente paga aos segurados envolvidos na obra.

A narrativa fiscal evidencia que:

- os empregados inicialmente registrados pela ALPHAPAR foram posteriormente “transferidos” à Construtora Gondarem;
- a contratada não assumiu custos de mão de obra, recebendo apenas comissão administrativa de 6,5%, o que materializa a inexistência de empreitada total;
- todas as despesas da obra, inclusive aquelas referentes aos funcionários formalmente vinculados à Construtora Gondarem, eram custeadas pela ALPHAPAR, mediante caixa da obra por ela alimentado;

- a matrícula CEI aberta em nome da Construtora Gondarem não recebeu recolhimentos compatíveis com o andamento da obra, tendo sido declaradas GFIP sem movimento enquanto os serviços prosseguiram;
- os representantes legais das empresas prestaram depoimentos contraditórios entre si, cada qual buscando atribuir ao outro a responsabilidade pelo recolhimento, circunstância que reforça o dolo e a intenção de ocultação.

Portanto, a manobra verificada não se tratou de simples irregularidade formal, tampouco de equívoco operacional. Houve atuação coordenada entre as duas empresas com o propósito de afastar da ALPHAPAR a responsabilidade previdenciária que lhe pertencia, criando-se artificial segmentação da mão de obra e abertura de matrícula indevida para mascarar o fato gerador.

Dessa forma, entendo sem razão a RECORRENTE, devendo ser mantida a multa qualificada.

Multa Qualificada. Retroatividade Legislação Mais Benéfica

Por outro lado, ainda quanto à multa, a autoridade fiscal afirma que foi aplicado o percentual qualificado de 150% por enquadrar os fatos nos artigos 71 e 73 da Lei 4.502/1964 (sonegação e conluio).

Em seu recurso, a contribuinte se insurge contra a multa aplicada ao alegar que não ocorreram as hipóteses autorizadoras da penalidade qualificada, nem que teria ocorrido o dolo. A despeito de não ter enfrentado, expressamente, o tema da aplicação da norma mais benéfica (até porque à época da elaboração do recurso, não tinha ocorrido a modificação da norma), entendo pela possibilidade de analisar o tema, haja vista que restou instaurado o litígio em face da penalidade aplicada.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5.172/66), se aplica a retroação benéfica das leis nos seguintes casos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi alterada pela Lei nº 14.689/2003, nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

~~§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)~~

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Ou seja, a nova redação do art. 44 acima transcrito estabelece multa qualificada no percentual de 100% inicialmente, e que poderá ser aplicado o percentual de 150% nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Neste sentido, evidente que a nova legislação trouxe uma penalidade menos severa ao contribuinte, de modo que é possível a retroação de seus efeitos para atingir os fatos anteriores, nos termos do art. 106 do CTN.

Portanto, entendo por aplicar as disposições constantes no art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96, ante as modificações promovidas pela Lei nº 14.689/2023, em respeito à retroatividade benigna, devendo a multa ser reduzida ao percentual de 100%.

Responsabilidade Solidária

Em suas razões recursais, o sócio da contribuinte (AMILCARE DALLEVO JUNIOR) se insurge contra a responsabilização solidária a ele atribuída com base no art. 135, III, do CTN. Afirmar que a imputação da solidariedade apenas foi motivada no fato dele ter sido responsável legal pela assinatura do contrato entre a empresa Alphapar e Construtora Gondarem.

O Solidário sustenta que as pessoas físicas só podem ser responsabilizadas pelos débitos da empresa nas hipóteses taxativas previstas no citado art. 135, III, do CTN, ou seja, quando agem em desacordo com a lei ou com o contrato social ou estatuto. Neste sentido, afirma não se cogitar a responsabilidade do sócio que detinha poderes para representar a empresa e, desta forma, ser o responsável pela assinatura de contrato.

Afirmar que a fiscalização não está autorizada a “*dispor de meras presunções para fazer incidir a responsabilidade tributária solidária do sócio de empresa*”. Consequentemente, entende como não comprovado que o sócio Amilcare teve o dolo de praticar atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

O art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional possui a seguinte redação:

Seção III - Responsabilidade de Terceiros

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:

(...)

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

Sabe-se que a pessoa jurídica exerce seus atos por meio da pessoa física do sócio/diretor/gerente. Neste contexto, em princípio, a PJ detém a responsabilidade pelo ato por ela praticado, e não a pessoa física que validamente exerce a função de gestão ou de administração na prática do ato. Hipótese distinta ocorre no caso do sócio/diretor/gerente atuar fora dos limites da sua competência.

Neste sentido, não é a infração de qualquer lei (no caso, lei tributária) que enseja a responsabilização com base no art. 135, III, do CTN, mas sim a violação à lei societária, que limitam a competência do gestor, ou à lei civil. Assim, a melhor interpretação da citada norma legal é a de que os representantes de pessoas jurídicas somente podem ser responsabilizados com base no referido dispositivo nas hipóteses em que atuem fora dos limites de sua competência, ou seja, com infração à lei societária, ao contrato social ou ao estatuto.

Não fosse isso, qualquer infração à lei tributária seria capaz de ensejar a responsabilidade do administrador, do que resultaria a irrelevância da personalidade jurídica da empresa, pois é justamente através do sócio/diretor/gerente que a PJ exerce seus atos.

Ademais, na imputação de responsabilidade com base no art. 135, III, do CTN, exige-se a comprovação, por parte do agente fiscal, de que o ato cometido pelo sócio/diretor/gerente tenha sido praticado de forma dolosa visando seus próprios interesses pessoais, e não o interesse da empresa que representa.

Sobre o tema, utilizo como razões de decidir trechos do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Sávio Salomão Almeida Nóbrega no acórdão nº 1302-006.471:

Continuando com a análise interpretativa do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, chegamos no segundo ponto que merece atenção.

É que os *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado* somente devem ser considerados pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes dos atos praticados fora da esfera de atuação da própria pessoa jurídica. Os atos devem ser estranhos aos objetivos da sociedade ou, melhor, alheios aos seus interesses. Se o administrador, manifestamente, e visando seus próprios interesses, pratica atos que excedem os limites da sua função e que não estão abrangidos dentre as finalidades da empresa, aí, sim, responderá pessoalmente pelo crédito tributário na condição de substituto tributário. Agora, se o ato tiver sido praticado no interesse da empresa, a substituição não será levada a cabo, porque, do contrário, abrir-se-ia margem para autuação de má-fé por parte das empresas que se esquivariam de assumir responsabilidades por obrigações tributárias resultantes de operações realizadas no seu interesse, sob o argumento de que seus representantes teriam agido irregularmente¹.

Por mais óbvio que seja, é um tanto relevante consignar que as pessoas jurídicas têm existência distinta da existência dos seus membros, o que significa dizer que as sociedades possuem deveres jurídicos diferentes dos deveres jurídicos dos seus administradores e gestores². Juridicamente, as sociedades de direito privado são tão reais quanto as pessoas físicas. Expressam-se por órgãos e são capazes de todos os direitos, exceto aqueles que resultam de fatos jurídicos em cujo suporte fático há elemento que elas não podem satisfazer (e.g., ser parente para suceder legitimamente ou ter pretensão a alimentos).

Daí que não é relevante saber se houve *infração à lei* tributária, porque, como sabido, não se pode pretender que a pessoa jurídica apenas venha a praticar atos lícitos. Se o ato é praticado pela pessoa jurídica através de algum órgão seu, a responsabilidade será da própria pessoa jurídica, e não da pessoa física que validamente exerce ali a função de gestão ou de administração. Ao revés, se a pessoa que compõe a administração atua fora dos limites da sua competência, o ato não será de responsabilidade da pessoa jurídica.

¹ SOUZA, Hamilton Dias/ FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 137, fev./2007, p. 56.

² Cf. Lei nº 10.406/2002. Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

Isso significa que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado somente podem ser responsabilizados com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional nas hipóteses em que atuam fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração às normas que limitam essa competência, ou seja, a lei societária, o contrato social ou o estatuto. Com efeito, a *lei* que o legislador faz referência não é qualquer lei e muito menos a lei tributária, mas, sim, a lei que é societária que, a rigor, é, por assim dizer, análoga ao contrato social.

A violação à lei societária pode ocorrer em dois momentos distintos. O primeiro momento ocorre quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo momento se dá quando, embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não é adimplida porque o ato praticado pelo diretor é contrário à lei societária, tal como ocorre nos casos de liquidação irregular da sociedade ou nos casos de desvios de recursos da sociedade para pessoa natural ou, ainda, em quaisquer outros casos que, embora tenham sido praticados em nome da pessoa jurídica, revelam-se contrários aos seus interesses.

É importante observar que não existe uma infração à lei para fins de responsabilidade tributária e, paralelamente, outra infração que enseja a responsabilidade civil ou outra infração de cunho comercial ou trabalhista. A *infração à lei* capaz de responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado é uma só e, portanto, corresponde àquela que configura a violação às disposições de direito comercial que regem o exercício da função do órgão que corporificam.

O outro pressuposto fático de aplicação do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional não é, pois, a violação à norma tributária impositiva, mas, sim, às outras leis, contratos sociais ou estatutos, sendo que a violação aí não é posterior ao surgimento da obrigação, mas prévia ou concomitante. Logo, é de se reconhecer que a responsabilidade pessoal do dirigente ocorre, então, em decorrência da infração à norma comercial ou civil e não em razão da suposta infração à norma tributária.

No entendimento de Misabel Abreu Machado Derzi³,

“(…) o ilícito é, assim, prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no pólo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome,

³ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Forense, 1999, p. 756.

surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.”

É também como Renato Lopes Becho⁴ tem sustentado ao dispor que

“Se entendermos que a referência à lei do art. 135 do CTN significa, para o administrador de empresa, qualquer lei, inclusive a tributária, ou a de trânsito, ou a dos títulos de crédito, o efeito será o fim da separação entre pessoa jurídica e pessoa física de seus sócios ou administradores.

[...]

E infração de lei? É qualquer conduta contrária a qualquer norma? Queremos crer que não. É infração à legislação societária, na mesma linha dos outros elementos do artigo. Um caso sempre lembrado de infração de lei é o da dissolução irregular da sociedade, ou o funcionamento de sociedade de fato (não registrada nos órgãos competentes). Um tipo de infringência à lei (CTN, art. 135) pode estar, por exemplo, na não observância das determinações da Lei n. 5.764/71 (Lei das Cooperativas), ou aquelas presentes no Código Civil, art. 1.093.”

A mera infração à lei tributária não é causa jurídica suficiente para responsabilizar pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, porque, do contrário, qualquer infração à lei tributária seria capaz de ensejar a responsabilidade do administrador, do que resultaria o fim da própria personalidade jurídica da empresa. Essa linha de pensamento é de todo superficial e, como visto, não se sustenta diante de uma análise mais técnica e apurada.

De modo não menos importante, atente-se, ainda, para um último ponto que merece atenção. É que a demonstração e a comprovação da ocorrência dos *atos praticados com excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto* constitui elemento essencial para a caracterização da responsabilidade nos moldes do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional. Ora, se é certo que a responsabilidade depende da prática dos respectivos atos que a caracterizam, também é certo que a autoridade lançadora é quem deve comprovar a apuração de tais atos, nos termos do que dispõe artigo 142 do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência deste Tribunal é uníssona no sentido de considerar que cabe à autoridade fiscal comprovar que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado praticaram atos com excesso de poderes e infração à lei, contrato social ou estatutos, conforme se verifica dos precedente listados adiante:

(...)

⁴ BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 106-108.

Por todo o exposto, note-se que a responsabilidade de terceiro com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional pressupõe, portanto, a caracterização dos seguintes elementos: (i) que terceiro – no caso, o sócio – detenha poderes de gestão tal qual acontece com os diretores, gerentes e administradores, por exemplo; (ii) que os diretores, gerentes ou administradores tenham praticado *atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto*; e, além disso, (iii) que a prática dos atos ilegais ou abusivos resultem, senão o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. No final, frise-se que todos esses elementos precisam ser demonstrados e, sobretudo, comprovados por parte da autoridade fiscal, nos moldes do que preceitua o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

No presente caso, a autoridade fiscal motivou a responsabilização do sócio da contribuinte com base na seguinte afirmação (fl. 1936):

8.15. DA RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO ADMINISTRADOR DA EMPRESA ALPHAPAR E CONSTRUTORA GONDAREM POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO FEDERAL PREVIDENCIÁRIA.

Com base no exposto, são responsáveis solidários com base no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional:

1) sócio administrador Amilcare Dallevo Junior, CPF nº [xxxxxxxxxxxxx];

(...)

Ambos os sócios administradores acima citados foram os responsáveis legais pela **assinatura do contrato entre a empresa Alphapar e Construtora Gondarem que serviu de base das constatações de irregularidades** apontadas neste Termo de Verificação Fiscal.

Entendo que a fiscalização não se desincumbiu de sua obrigação de demonstrar o necessário intuito doloso do sócio praticado com a assinatura do contrato. Conforme tratado ao longo do voto, o contrato firmado entre as partes era válido, foi praticado no interesse da empresa e gerou direito e obrigações para ambas as partes. Porém, se houve desvio de finalidade no curso da execução do contrato, este fato não pode ser imputado à pessoa física do gestor signatário do contrato sem que ao menos fosse demonstrada a sua intenção na prática das irregularidades.

Caberia então à fiscalização demonstrar que o sócio, quando do ato de firmação do contrato, agiu de forma a visar seus próprios interesses, ou fora dos limites de sua competência societária, ou ainda em infração à norma comercial ou civil; de qualquer forma, sempre com o intuito doloso para a cometer as irregularidades apontadas pela fiscalização.

Contudo, a meu ver, estes fatos não restaram comprovados nos autos. A própria narrativa da autoridade fiscal expõe que os atos simulados e irregularidades apontadas ocorreram quando da execução do contrato e não com a sua assinatura. Ou seja, as irregularidades apontadas pela autoridade fiscal ocorreram a partir de 04/2010 (mais de um ano após a assinatura

do contrato, ocorrida em 03/2009), momento em que a contribuinte transferiu praticamente todos os segurados empregados para a Construtora Gondarem e quando esta abriu, indevidamente, uma nova matrícula CEI para a mesma obra.

Não vejo como imputar ao sócio uma conduta dolosa e deliberada de infringir a lei mediante o mero ato de assinar o contrato, para o qual somente foram observadas irregularidades no curso de sua execução, mais de um ano após sua assinatura, com a constatação de operações simuladas a fim de deslocar artificialmente a sujeição passiva.

Desta forma, deve ser afastada a responsabilização do sócio da contribuinte, Sr. AMILCARE DALLEVO JUNIOR.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por CONHECER EM PARTE do recurso voluntário, não conhecendo das alegações relativas à emissão de RFFP. Na parte conhecida, voto por REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para: (i) excluir a responsabilização do sócio da contribuinte, Sr. AMILCARE DALLEVO JUNIOR; e (ii) reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, nos termos das razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim