



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

**Processo nº** 14191.000041/2007-95  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-005.662 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 2 de outubro de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** ELLENCO CONSTRUCOES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/07/1998

**NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. IMPROCEDÊNCIA.**

Não se configurando nenhuma das hipóteses arroladas no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972 que rege o processo administrativo fiscal, e estando o auto de infração formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre 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 ao instituto alegado.

**CONSTRUÇÃO CIVIL. SOLIDARIEDADE. EMPREITADA TOTAL.**

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. (Art. 30, VI da Lei 8.212, de 1991.).

**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 ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Sávio Nastureles, Alexandre Evaristo Pinto, João Maurício Vital, Wesley Rocha, Reginaldo Paixão Emos, Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato, João Bellini Júnior.

## Relatório

O presente recurso foi objeto de julgamento na Sistemática dos Recursos Repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, adoto o relatório objeto do Acórdão nº 2301-005.659- 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 02 de outubro de 2018, proferido no âmbito do processo nº 16020.000194/2007-20, paradigma deste julgamento.

### Acórdão nº 2301-005.659 - 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária

*“Trata-se de recurso voluntário apresentado por ELLENCO CONSTRUÇÕES LTDA. em face do Acórdão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada.*

*Consoante o Relatório Fiscal, a recorrente foi tomadora de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, referente aos serviços de construção civil, em especial os serviços prestados por subempreiteira por cada prestador de serviço.*

*O relatório recorrido dispõe o seguinte:*

*"Constituiu fato gerador das contribuições lançadas a remuneração devida aos segurados empregados da empresa Antônio Carlos Martins Capela do Alto ME que prestaram serviços em obras de construção civil da Ellenco Construtora Ltda., no período de 01/1997 a 07/1998.*

*A base de cálculo foi apurada por aferição indireta e correspondeu à alíquota de 40% incidente sobre o valor das notas fiscais prestação de serviços.*

*O crédito foi constituído em nome da Ellenco Construtora Ltda., com fundamento na responsabilidade solidária do construtor com as subempreiteiras, prevista no artigo 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/91.*

*As contribuições lançadas foram objeto de crédito previdenciário anteriormente constituído, mas anulado, em razão de vício formal, pelo Conselho de Recursos da Previdência Social CRPS (Acórdão nº 608/2006), com decisão definitiva em 26/04/2006.*

*A empresa Ellenco Construtora Ltda apresentou impugnação, acompanhada de documentos, requerendo a nulidade do lançamento por falta de motivação e, subsidiariamente, a procedência parcial do lançamento em*

*razão da ausência da responsabilidade solidária da impugnante e dos serviços contratados não se enquadrarem na definição de obra de construção civil, sob os seguintes argumentos:*

*Ausência de motivação*

*- O artigo 37, caput da Lei nº 8.212/91, estabelece que a NFLD deve discriminar, de forma clara e precisa, os fatos geradores de contribuição previdenciária.*

*- A motivação do ato administrativo foi alçada a princípio pelo artigo 2º da Lei nº 9.784/99.*

*- O lançamento foi efetuado em nome da impugnante (responsável solidária) em razão desta não comprovar o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pelas subempreiteiras que contratou para executar obras de construção civil.*

*- A imposição dessa responsabilidade solidária depende da comprovação da ocorrência do fato gerador, ou seja, que a subempreiteira executou obra de construção civil.*

*- Contudo, a fiscalização não comprovou que os serviços contratados pela impugnante enquadravam-se como obra de construção civil, apenas presumiu essa situação, valendo-se do artigo 33, § 3º da Lei nº 8.212/91*

*- O fato do contribuinte não apresentar a documentação requisitada pela fiscalização não permite a esta praticar o lançamento sem qualquer atividade investigatória.*

*Modifica-se apenas a qualidade da prova. Ao invés da prova direta, a fiscalização pode se valer da prova indireta, pela verificação de indícios da ocorrência do fato gerador.*

*- Entretanto, sequer a prova indiciária foi investigada pela fiscalização. Ela apenas verificou os livros Diário da impugnante, eximindo-se de verificar as notas fiscais de serviços que descreviam as atividades executadas pelas empresas terceirizadas.*

*- Não há nos autos qualquer prova de que os serviços contratados pela impugnante figuram como obra de construção civil. A indicação do nome da empresa terceirizada não constitui fato que, por si só, convença da existência da execução de obra de construção civil.*

*Ausência de fundamentação legal*

*- Por não ter investigado a realidade dos serviços contratados pela impugnante e por esta ser uma empresa construtora, a fiscalização supôs que todos os serviços que ela subempreiteira são obras de construção civil.*

- *Conforme definição estabelecida pela legislação tributária complementar vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (Ordem de Serviço INSS/DAF nº 165/1997).*

*obra de construção civil é a construção, demolição, reforma ou ampliação de edificação ou outra benfeitoria agregada ao solo ou subsolo.*

- *Ao se examinar a inscrição da empresa terceirizada no CNP.I/MF e as atividades descritas na planilha que instrui o Relatório Fiscal, é possível formar convicção de que ela não executou obra de construção civil, e sim locação de equipamentos mecânicos.*

- *Por se tratar de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, a responsabilidade solidária do contratante decorre do artigo 31 e não do artigo 30, VI da Lei 8.212/91.*

- *A Entretanto, não está registrado no Relatório Fiscal, e tampouco, na planilha Fundamento Legais do Débito, a fundamentação legal que autoriza o lançamento em nome do tomador de serviços de cessão de mão de obra.*

- *A omissão de fundamentação legal configura vício insanável e implica em nulidade do lançamento.*

#### *Inexistência de responsabilidade solidária*

- *Ao lançamento deve ser aplicada a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores. A responsabilidade solidária do construtor com o subempreiteiro apenas adveio com a Lei nº 9.528/97. Em sua redação original, o artigo 30. VI da Lei nº 8.212/91 somente previa responsabilidade solidária entre o proprietário, o incorporador, o dono da obra ou o condômino. Assim, para o período anterior à Out/ 1997, não existe fundamento legal que autorize a fiscalização a responsabilizar o proprietário incorporador, dona da obra ou condômino com o subempreiteiro.*

- *É nulo de pleno direito qualquer ato administrativo regulamentar que estabeleça a responsabilidade solidária entre as partes, em especial, o item 15 da Os INSS/DAF nº 51/92 e o item 17 da OS INSS/DAF nº 165/97. Tanto porque a responsabilidade solidária é matéria exclusiva de lei (artigo 124, II do CTN), como porque o conteúdo dos atos regulamentares restringe-se ao alcance da lei em função da qual são expedidos (artigo 99 do CTN).*

*INSS/DAF nº 51/92 e o item 17 da OS INSS/DAF nº 165/97. Tanto porque a responsabilidade solidária é matéria exclusiva de lei (artigo 124, II do CTN), como porque o conteúdo dos atos regulamentares restringe-se ao alcance da lei em função da qual são expedidos (artigo 99 do CTN).*

- A despeito disso, a fiscalização responsabilizou à impugnante pelas obrigações previdenciárias descumpridas pela subempreiteira de obra de construção civil, relativas ao período de 01/1997 a 07/1998.

*Inaplicabilidade do artigo 124, I do CTN - Caso, ainda, o sujeito ativo pretenda convalidar o lançamento com fundamento no artigo 124, I do CTN, isso não será permitido, pois este dispositivo não foi informado como fundamento legal do lançamento.*

*Inexatidão da base de cálculo*

- De acordo com o capítulo VI da OS INSS/DAF nº 51/1992 e com o capítulo V da OS INSS/DAF nº 165/1997, a aferição da base de cálculo deve levar em consideração a utilização de equipamentos mecânicos pela subempreiteira.

- Embora a subempreiteira tenha executado serviços de terraplenagem, o que reduziria a aferição da base de cálculo para 5% do valor da nota fiscal de serviços, esse limite não foi respeitado no lançamento. Portanto, ele deve ser retificado.

*A empresa Antônio Carlos Martins Capela do Alto ME, regularmente notificada, não apresentou impugnação.*

*Remetidos aos autos a DRF de origem para que a autoridade lançadora indicasse os motivos que a levaram a concluir que os serviços foram prestados na atividade de construção civil, ela apresentou Relatório Fiscal Complementar, acompanhado de documentos, na qual precisou os motivos adotados para fundamentar o lançamento.*

*A Ellenco Construtora Ltda, regularmente cientificada do resultado da diligência, manifestou-se pela nulidade do lançamento, sob os seguintes argumentos:*

- A motivação inicial do ato administrativo não pode ser modificada após a sua lavratura. Caso a motivação inicial seja insuficiente, o ato administrativo deve ser declarado nulo. -

- Não obstante, a informação fiscal apresentou motivação sem fundamento em fatos, apenas em especulações da autoridade administrativa.

- São três os motivos apresentados pela fiscalização: a terceirização do serviço pressupõe sua vinculação à atividade fim da impugnante; a Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE; e o fato da impugnante não fazer prova do contrário.

*Contudo, existem inúmeras atividades-meio que podem ser terceirizadas (p.ex limpeza, manutenção e segurança); o CNAE não pode ser aceito como legislação tributária (art.*

*100 do CTN). devendo prevalecer a definição do item I da OS INSS/DAF nº 165/97, vigente à época dos fatos geradores; e o ônus probatório é sempre da autoridade administrativa, que é obrigada a investigar a ocorrência dos fatos geradores.*

*- A fiscalização afirma que faz prova da natureza dos serviços pelas cópias de livro Razão da impugnante, porém, a escrituração contábil não serve como elemento probatório dos serviços- prestados por terceiros, porquanto não descreve os serviços tomados pela impugnante.*

*A empresa Antônio Carlos Martins Capela do Alto ME, regularmente cientificada do resultado da diligência, não se manifestou".*

*Em recurso voluntário a recorrente reproduz as mesmas razões de primeira instância, acrescentando o seguinte:*

- NFLD. Nulidade absoluta. Modificação dos motivos determinantes.*
- a não configuração dos pressupostos para apuração do montante supostamente devido mediante aferição indireta (arbitramento);*
- Alega a decadência em razão de nova decisão administrativa;*
- A elisão da responsabilidade solidária da tomadora do serviço.*

*Diante dos fatos narrados, é o relatório."*

## Voto

Conselheiro João Bellini Júnior – Relator

Este processo foi julgado na sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão nº 2301-005.659- 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 02 de outubro de 2018, proferido no âmbito do processo nº 16020.000194/2007-20, paradigma ao qual o presente processo encontra-se vinculado.

Transcreve-se, a seguir, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o inteiro teor do voto condutor proferido pelo Conselheiro Wesley Rocha, digno relator da susodita decisão paradigma, reprove-se, Acórdão nº 2301-005.659- 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 02 de outubro de 2018:

### **Acórdão nº 2301-005.659 - 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária**

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

*DA NULIDADE ALEGADA*

*A recorrente sustenta a nulidade do auto de infração, alegando que não há indicação das descrições dos fatos, necessários para lavratura do referido auto, bem como alteração dos motivos determinantes, em desobediência ao que prescreve o art. 10º, inciso III, do Decreto lei nº 70.235/72.*

*No processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59, do Decreto 70.235, de 1972:*

*"Art. 59. São nulos:*

*I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993.)."*

*Já o art. 60, do Decreto 70.235/1972, in fine, menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se não resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:*

*"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".*

*No presente caso, verifica-se que a recorrente teve ciência de todo os fatos que estavam sendo apontados, pois respondeu a todo questionamento da fiscalização, bem como identificou elementos que pudessem chegar às conclusões do lançamento.*

*Conforme o relatório fiscal, constata-se que:*

*"Trata o presente de créditos apurados em favor da Seguridade Social, devidos pela empresa supra, referentes à parte patronal e empregados, excluídas as contribuições de Outras Entidades -*

*Terceiros, tendo em vista tratar-se de debito de responsabilidade solidária, de acordo com o contido no Art. 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/91 e Art. 42, caput do Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social - ROCSS - aprovado pelo Decreto 2.173, de 05/03/1997 ( Nesta ação fiscal reportar-se também ao anexo FLD - Fundamentos Legais do Débito".*

*De todo o andamento processual, verifica-se que o lançamento fiscal foi anulado em razão de vício formal, e que posteriormente, seguiu sua marcha processual normalmente.*

*Entretanto, o vício formal não alterou o critério jurídico adotado para autuação fiscal. Por outro lado, ao realizar a especificação do Lançamento, em sede de diligência fiscal, a autoridade administrativa apontou o seguinte:*

*“- DA DILIGÊNCIA*

*Retorna o presente processo da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Ribeirão Preto (SP), com as seguintes solicitações:*

*A) Solicita-se que...“a autoridade fiscal Lançadora indique os motivos que a levaram a concluir que os serviços foram prestados na atividade de construção civil” (sic);*

*B) Junte, quando possível, os elementos de prova que possuir.*

*C) Do resultado da diligência deverá ser cientificada a interessada para, querendo, se manifestar no prazo de 30 dias.*

*II- DA INFORMAÇÃO FISCAL*

*em face dos quesitos solicitados, passamos às informações correspondentes:*

*A) Os motivos que levaram a autoridade fiscal a concluir que os serviços prestados pela empresa prestadora de serviço foram prestados na atividade de construção civil, estão demonstrados, inicialmente, pela própria atividade fim da defendente, bem como, na atividade da contratada.*

*A.1) A Ellenco tem como atividade principal, conforme seu contrato social, o ramo de engenharia Elétrica e civil, envolvendo: construções elétricas, telefônicas, civis por administração, civis por conta própria, projetos, serviços topográficos, Comércio de materiais de construção civil, elétricos e telefônicos, Terraplanagem, compra e venda de imóveis, pavimentação asfáltica, serviços de construção e recuperação de pontes, viadutos, passarelas, galerias, obras em concreto armado ou protendido em geral e serviços correlatos; Usina de Massa Asfáltica; Serviços de Limpeza Urbana e Gestão de Aterros.*

*A.2) Com certeza, para o cumprimento de suas atividades, indicadas em seu contrato social, a defendente, até por uma questão de demanda, precisou “terceirizar” suas atividades, e para essa tarefa não poderia contratar outra empresa que não estivesse intimamente associada à atividade da tomadora que, por conseguinte, esta relacionada à construção civil”*

*A.2.1) Antes de qualquer citação de que a defendente não contratou apenas empresas ligadas à construção civil, deixamos claro que estamos nos atendo às empresas prestadoras de serviços que a fiscalização verificou e constatou a correlação entre o serviço prestado e a atividade de construção civil.*

*A.3) A autoridade fiscal, além dos motivos mencionados, utilizou-se, naturalmente, da Classificação Nacional de Atividades Econômicas -*



*CNAE, também denominada "CÓdigo CNAE", divulgada pela Resolução nº 54, de 19 de dezembro de 1994, da Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, publicada no Diário Oficial em 26 de dezembro de 1994, da qual transcrevemos a parte relacionada à construção:*

*F - CONSTRUÇÃO*

*45 construção*

*45.1 preparação do terreno*

*45.11-0 demolição e preparação do terreno*

*45.12-8 perfurações e execução de fundações destinados a construção civil*

*45.13-6 grandes movimentações de terra*

*45.2 construção de edifícios e obras de engenharia civil*

*45.21 -7 edificações (residenciais, industriais, comerciais e de serviços) - inclusive ampliação*

*e reformas completas*

*45.22-5 obras viárias - inclusive manutenção*

*45.23-3 grandes estruturas e obras de arte*

*45.24-1 obras de urbanização e paisagismo*

*45.25-0 montagens industriais*

*45.29-2 obras de outros tipos*

*45.3 obras de infra-estrutura para engenharia elétrica, eletrônica e engenharia ambiental*

*45.31 -4 construção de barragens e represas para geração de energia elétrica*

*45.32-2 construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica*

*45.33-0 construção de estações e redes de telefonia e comunicação '*

*45.34-9 construção de obras de prevenção e recuperação do meio ambiente*

*45.4 obras de instalações*

*45.41-1 instalações elétricas*

*45.42-0 instalações de sistemas de ar condicionado, de ventilação e refrigeração*

*45.43-8 instalações hidráulicas, sanitárias, de gás, de sistema de prevenção contra incêndio, de pára-raios, de segurança e alarme*

*45.49-7 outras obras de instalações*

*45.5 obras de acabamentos e serviços auxiliares da construção*

*45.51 -9 alvenaria e reboco*

*45.52-7 impermeabilização e serviços de pintura em geral*

*45.59-4 outros serviços auxiliares da construção"*

*Das informações prestadas, é possível compreender exatamente os serviços que foram prestados, sendo possível, portanto, identificar os elementos que levaram a fiscalização a realizar o Lançamento fiscal.*

*Nesses termos, estando o lançamento formalmente adequado, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre que determina a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, onde foram corrigidas formalidades necessárias, revela-se inviável falar em nova nulidade, não se configurando qualquer óbice ao desfecho da demanda administrativa, uma vez que não houve elementos que possam dar causa à nulidade alegada.*

#### *DO MÉRITO*

#### *DA DECADÊNCIA*

*Nesse quesito, a recorrente alega o seguinte:*

*"Não assiste razão à autoridade administrativa, e tampouco à autoridade julgadora, ao defender que, uma vez anulado o lançamento por vício formal, a Fazenda tem um novo prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário.*

*O artigo 173, inciso II do CTN não estabelece uma hipótese de interrupção do prazo decadencial para a constituição do crédito, o que, data vênua, seria uma violação ao princípio jurídico elementar de que a decadência não se interrompe.*

*Além da fragilidade deste raciocínio, caso prevaleça, estar-se-ia submetendo contribuinte ao exclusivo arbítrio do sujeito ativo, o que não pode ser admitido. Se ele pratica lançamentos fiscais formalmente nulos, o contribuinte não pode aguardar ad eternum que o sujeito ativo aprenda a praticar seu munus, respeitando as prerrogativas do contribuinte".*

*Como visto, o lançamento fiscal foi anulado, por vício formal, o que possibilita ao fisco realizar novo lançamento.*

*Nesse sentido, o art. 173, inciso II, do CTN dispõe o seguinte:*

*"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado."*

*Nesse sentido, é claro o dispositivo citado de que a fazenda tem o poder-dever de realizar novo lançamento dentro do prazo de cinco anos, contados da decisão que anular, por vício formal, o lançamento.*

*A decisão que anulou a primeira NFLD foi proferida em 26 de abril de 2006, e a recorrente se manifestou novamente em março de 2009 (e-fl.*

109). Portanto, dentro do prazo quinquenal a que poderia intimar a responsável para sua manifestação.

**DA APURAÇÃO DO MONTANTE DEVIDO E DA BASE DE CÁLCULO MEDIANTE AFERIÇÃO INDIRETA**

A fiscalização identificou valores a serem recolhidos para a Seguridade Social. A base de cálculo foi apurada por aferição indireta e correspondeu à alíquota de 40% incidente sobre o valor das notas fiscais prestação de serviços.

Nesse sentido, 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 ou ao segurado 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.)*

Conforme a diligência fiscal realizada, foram lançadas as seguintes informações:

*A.4) A defendente tenciona demonstrar que os serviços selecionados pela autoridade fiscal para a apuração do presente débito não estão relacionados à atividade da construção civil, no entanto em nenhum momento ela descreve a que tipo de atividade a prestadora de serviços efetuou o seu trabalho. Nem sequer trouxe aos autos qualquer evidência de que os serviços estiveram atrelados à outra atividade.*

*B) No que tange aos elementos de prova, na presente diligência, intimamos a Ellenco a fornecer cópias das notas fiscais relacionadas nos autos, bem como a apresentação dos Livros contábeis concernentes ao período de 01/2006 01/2009.*

*A defendente não nos apresentou a totalidade das notas fiscais, mas, as que foram apresentadas demonstram, por amostragem, o tipo de serviço prestado.*

*B.1) Juntamos, também, aos autos, cópias de folhas extraídas dos Livros Razão, conforme o período, dos anos de 1996 a 1998, demonstrando os lançamentos contábeis relacionados aos valores apurados nessa NFLD, também por amostragem, conforme seguem - Livro Razão 96 - fls. 209, 210, 245, 248 e 253 - Livro Razão 98 - fls. 222 e 317.*

*B.2.) Solicitada à empresa a informação a respeito de contrato de prestação de serviços que, eventualmente, poderia ter sido elaborado entre a tomadora e a prestadora, ela nos apresentou a declaração (juntamos aos autos) informando que: “os contratos, referentes ao T/PF nº 0811000.2008.0057, não foram reduzidos a termo, porquanto foram celebrados verbalmente.”*

*No caso em apreço, é evidente a apresentação deficiente da documentação, uma vez que, como visto, não foram apresentadas as guias de recolhimento da Previdência Social referentes à obra em questão. Igualmente, conforme se verifica do Lançamento o montante foi arbitrado em razão das informações prestadas e também omitidas pela recorrente.*

*Nesse sentido, a recorrente alega que há insuficiência probatória dos documentos acostados aos autos, diz que a notificação fiscal foi lavrada pelo fato de, no momento da realização da fiscalização em seu estabelecimento, não terem sido apresentados os comprovantes de recolhimento das contribuições previdenciárias referentes ao contrato de prestação serviços firmado entre ela (tomadora) e a empresa construtora (prestadora).*

*Diante disso, o valor lhe foi imputado, como responsável solidária, tendo sido apurado pela sistemática da aferição indireta. Alega também que não existe o suposto débito e a Fazenda Pública tem o poder de constituir unilateralmente presunções em seu favor, as quais podem ser desconstituídas mediante prova em contrário. Apresentou toda a documentação hábil, idônea e suficiente à comprovação da quitação dos supostos débitos; de modo que nada se encontra pendente a esse título; tais documentos devem ser pormenorizadamente analisados, a fim de desvendar a realidade dos fatos, em obediência ao princípio da verdade material; ao contrário do que afirmou o acórdão recorrido, as guias de recolhimento anexadas são prova suficiente para desconstituição do débito, assim como as cópias das folhas de pagamento correspondentes.*

*Entretanto, conforme se verifica dos autos, não assiste razão a recorrente.*

*No caso de construção civil, vige a solidariedade tributária do proprietário, incorporador, dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, com o construtor 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)*

*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 condômino 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 retrorreferidos 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:

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

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.

Diante do exposto, é necessário verificar o contrato de empreitada que originou as contribuições exigidas no presente processo, bem como das notas fiscais de prestação de serviços juntadas ao feito.

Nesse sentido, cabe transcrever aqui, também, o item 12 e 13 do relatório fiscal:

"12. Constituem fatos geradores das contribuições apuradas no lançamento do crédito, pagamentos efetuados a várias Sub-empreiteiras, cujas guias vinculadas não foram fornecidas e com recolhimentos verificados através da Conta Corrente (INSS) estando

zerados ou com valores inexpressivos em relação ao valor das faturas sendo que estas empresas indicadas conforme Relatório de Fatos Geradores (na atual nomenclatura é 0 RL - Relatório de Lançamentos - que neste caso é exclusivo de cada tomador - embora extraído do relatório original de Fatos Geradores compilado na íntegra conforme dito em item 2 e do qual a empresa recebeu uma via para controle e conferência).

13. A empresa Ellenco apresenta em sua contabilidade dois centros de custos mais utilizados, a saber: CUSTOS/OBRAS de TERRAPLENA GEM E CUSTOS/OBRAS DA TE LESP, em cujos custos são lançadas as despesas com SUB-EMPRESA DAS, SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA, MATERIAL EMPREGADO NA OBRA, DESPESA COM LOCAÇÃO, DESPESAS GERAIS, ETC".

Ainda, o relatório fiscal, consoante diligência administrativa, é claro em informar:

"A) Os motivos que levaram a autoridade fiscal a concluir que os serviços prestados pela empresa prestadora de serviço foram prestados na atividade de construção civil, estão demonstrados, inicialmente, pela própria atividade fim da defendente, bem como, na atividade da contratada.

A.1) A Ellenco tem como atividade principal, conforme seu contrato social, o ramo de engenharia Elétrica e civil, envolvendo: construções elétricas, telefônicas, civis por administração, civis por conta própria, projetos, serviços topográficos, Comércio de materiais de construção civil, elétricos e telefônicos, Terraplanagem, compra e venda de imóveis, pavimentação asfáltica, serviços de construção e recuperação de pontes, viadutos, passarelas, galerias, obras em concreto armado ou protendido em geral e serviços correlatos; Usina de Massa Asfáltica; Serviços de Limpeza Urbana e Gestão de Aterros

A.2) Com certeza, para o cumprimento de suas atividades, indicadas em seu contrato social, a defendente, até por uma questão de demanda, precisou "terceirizar" suas atividades, e para essa tarefa não poderia contratar outra empresa que não estivesse intimamente associada à atividade da tomadora que, por conseguinte, esta relacionada à construção civil"

A.2.1) Antes de qualquer citação de que a defendente não contratou apenas empresas ligadas à construção civil, deixamos claro que estamos nos atendo às empresas prestadoras de serviços que a fiscalização verificou e constatou a correlação entre o serviço prestado e a atividade de construção civil.

A.3) A autoridade fiscal, além dos motivos mencionados, utilizou-se, naturalmente, da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, também denominada "Código CNAE", divulgada pela Resolução nº 54, de 19 de dezembro de 1994, da Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, publicada no Diário Oficial em 26 de dezembro de 1994, da qual transcrevemos a parte relacionada à construção"



*Na GRPS não consta os dados referentes à obra, conforme determinado pelo item 16, “b”, da Ordem de Serviço DAF 165 de 1997, e, tampouco, os valores recolhidos por meio da GRPS é compatível com o valor dos tributos devidos, cuja base de cálculo é diversa da apontada pela recorrente, considerando que foi aplicado o percentual de 40% sobre o valor das “notas fiscais, por competência, uma vez que a empresa contratante fornece todo o material utilizado.*

*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.”*

*Portanto, foi constatado que os recolhimentos não são condizentes com os fatos geradores do Lançamento, bem como nem as formalidades e os valores devidos em decorrência do contrato de empreitada em questão, motivos adequados e suficientes a atrair tanto o dever de lançar por parte do fisco (art. 142, parágrafo único, do CTN), quanto a responsabilidade solidária da recorrente, prevista pelo art. 31 da Lei 8.212, de 1991 e legislação correlata (já transcrito).*

*Desse modo, deve ser mantido o valor do crédito tributário constituído pelo lançamento, bem como a responsabilidade solidária, com a inclusão de capítulo específico abaixo.*

#### **DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**

*Embora os dispositivos acima transcritos já concluam a responsabilidade solidária da recorrente, passo a abordar o tema de maneira objetiva.*

*É alegado pela recorrente que a imputação de responsabilidade solidária pelo pagamento de determinado tributo exige a previsão expressa em lei, assim como a estrita observância dos moldes e requisitos ali discriminados para a ocorrência de tal imputação ou seu afastamento; no caso específico das contribuições previdenciárias, aduz a recorrente que deve ser inteiramente afastada eventual responsabilidade solidária da tomadora de serviço quando for comprovado o recolhimento por parte da prestadora, de acordo com o art. 30, §3º da Lei 8.212, de 1991, o art. 43, §§1º e 2º do Decreto 2.173, de 1997 (ROCSS) e o art. 16 da Ordem de Serviço INSS nº*

83; infere-se de tais normas que a imputação de responsabilidade solidária à tomadora do serviço tem como pressuposto indispensável a ausência de recolhimento por parte da prestadora; na hipótese em questão, encontram-se devidamente comprovados os efetivos recolhimentos das contribuições previdenciárias por parte da empresa prestadora do serviço; logo, uma vez comprovados tais recolhimentos por parte da prestadora do serviço, não se pode falar em qualquer responsabilidade solidária por parte da empresa tomadora, devendo ser inteiramente reformado o acórdão recorrido; o acórdão recorrido, ao centrar esforços apenas na ocorrência de suposta responsabilidade solidária, sem ao menos verificar pormenorizadamente os documentos por si acostados, inverteu a lógica para imputação de tal responsabilidade, porque a atribuição de responsabilidade solidária tem como pressuposto necessário o não pagamento por parte do prestador, o que não foi analisado adequadamente pelo acórdão; a simples leitura e observação atenta dos autos deixa clara a idoneidade e suficiência dos documentos juntados por si para comprovar a plena quitação dos supostos débitos em comento; deve ser afastada, portanto, qualquer responsabilidade solidária por parte da tomadora do serviço.

Como se constata dos recolhimentos juntados aos autos, bem como do capítulo abaixo, os documentos ofertados à fiscalização não são condizentes com o período de apuração, bem como não correspondem com as formalidades nem com os valores devidos em decorrência do contrato de empreitada em questão, motivos adequados e suficientes a atrair tanto o dever de lançar por parte do fisco (art. 142, parágrafo único, do CTN), quanto a responsabilidade solidária da recorrente, prevista pelo art. 30, VI, da Lei 8.212, de 1991 e item 17 da Ordem de Serviço DAF 165, de 1997 (já transcrito).

#### CONCLUSÃO

Voto, portanto, por rejeitar a preliminar alegada, e no mérito NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo-se a exigência fiscal.

(assinatura digital)

Wesley Rocha- Relator”

Nesse contexto, pelas razões de fato e de Direito ora expendidas, voto por rejeitar as preliminares, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior.

Processo nº 14191.000041/2007-95  
Acórdão n.º **2301-005.662**

**S2-C3T1**  
Fl. 20

---