



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.000022/2007-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.208 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de abril de 2023
Recorrente ÁGUAS DE NITERÓI S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1999 a 30/09/2001

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. PRONUNCIAMENTO. DISPENSÁVEL. MÉRITO. FAVORÁVEL AO SUJEITO PASSIVO.

Quando o mérito for decidido favoravelmente ao contribuinte, o julgador não se pronunciará acerca da preliminar de nulidade suscitada no recurso interposto.

CONSTRUÇÃO CIVIL. CONTRATO DE EMPREITADA TOTAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECOLHIMENTOS. COMPROVAÇÃO. CONTRATANTE. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DESCABIDA.

No contrato de empreitada total da construção civil, afasta-se a responsabilidade solidária da contratante, quando comprovado o efetivo recolhimento das contribuições previdenciárias devidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, José Márcio Bittes, Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente a em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente da responsabilidade solidária prevista no art. 30, inciso

VI, da Lei nº 8.212/91, atinentes às contribuições devidas, a parte patronal e a dos segurados, assim como aquelas destinadas ao SAT/RAT.

Autuação e impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 12-23.825 - proferida pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I - DRJ/RJ1 - transcritos a seguir (processo digital, fls. 2.517 a 2.519):

Trata-se de crédito lançado contra a empresa acima identificada, através da **Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) DEBCAD nº 35.208.254-2**, lavrada em 06/02/2002, no valor principal de R\$ 10.083.077,43 (dez milhões oitenta e três mil e setenta e sete reais e quarenta e três centavos) que acrescido de multa e juros corresponde ao valor consolidado em 06/02/2002 de R\$ 13.393.563,63 (treze milhões e trezentos e noventa e três mil quinhentos e sessenta e três reais e sessenta e três centavos), decorrente de Responsabilidade Solidária, nos termos do art. 30, VI da Lei nº 8.212/91, no período de 12/1999 a 09/2001, em face de contrato de empreitada total (fls. 38/56), relativo às contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados pelo CONSÓRCIO PRAIAS OCEÂNICAS (CNPJ nº 03.150.005/0001-09), conforme Relatório Fiscal de folhas 19/23.

2. O presente crédito compõe-se de:

- a) contribuição dos segurados;
- b) contribuição da empresa;
- c) contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, a partir de 07/1997-SAT.

3. Esclarece ainda a fiscalização no relatório fiscal que:

- a) a empresa ÁGUAS DE NITERÓI S/A, na qualidade de contratante, não comprovou o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, incluídas nas notas fiscais de serviço, pelos serviços prestados pelo CONSÓRCIO PRAIAS OCEÂNICAS, na qualidade de contratada. Em decorrência da não elisão da responsabilidade solidária, o lançamento foi efetuado em nome da contratante. Aduz ainda a autoridade fiscal que a contratante apresentou declaração da contratada, informando que a mesma tinha contabilidade regular (fls. 37), porém não foram apresentados quaisquer recolhimentos relativos às notas fiscais de serviço emitidas pela contratada;
- b) foram examinados as notas fiscais emitidas pela contratada, solicitações de pagamento, recibos de pagamento, contratos de prestação de serviços e lançamentos contábeis;
- c) a base de cálculo do lançamento foi apurada através da aplicação do percentual de 40% (quarenta por cento) sobre o total das notas fiscais emitidas pelo CONSÓRCIO PRAIAS OCEÂNICAS, uma vez que as citadas notas discriminavam apenas os valores dos serviços, sem a inclusão dos materiais utilizados na obra. Integra o presente relatório a planilha “RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS- RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA”, com a discriminação dos dados das notas fiscais emitidas pelo referido Consórcio (número, data de emissão e valor das notas fiscais), os valores dos salários de contribuição apurados e das retenções deduzidas do presente lançamento (fls. 24);
- d) sobre o valor da base de cálculo, foram aplicadas as seguintes alíquotas: 20%-empresa, 3%-SAT e 8%-segurados empregados. Do débito apurado, foram deduzidos os valores recolhidos em GPS relativos à retenção de 11% dos serviços prestados pelas subempreiteiras à contratada, conforme planilha de fls. 25/36;
- e) o Discriminativo Analítico do Débito-DAD, o Discriminativo Sintético do Débito-DSD e o Relatório de Lançamento-RL demonstram as bases de cálculo, as alíquotas

utilizadas, os valores devidos originários, os acréscimos moratórios e os valores finais devidos;

f) os dispositivos legais que amparam o presente lançamento encontram-se discriminados no relatório fiscal, bem como no Relatório de Fundamentos Legais de Débito-FLD anexo ao presente lançamento.

Impugnação

4. Inconformada com o lançamento, a empresa contestou a presente NFLD, através do instrumento de fls. 70/632, alegando em apertada síntese:

a) tempestividade da defesa;

b) o CONSÓRCIO PRAIAS OCEÂNICAS possui em seus arquivos todos os documentos comprobatórios dos recolhimentos previdenciários relativos à obra e escrituração contábil regular, com discriminação das receitas e despesas, com o adimplemento das obrigações tributárias;

c) a impugnante e o citado Consórcio firmaram contrato de empreitada total, para realização de diversas obras de acordo com objeto de contrato, conforme cópia anexa (fls. 116/138);

d) o CONSÓRCIO PRAIAS OCEÂNICAS (fls. 110/115), na qualidade de contratada, recolheu todas as contribuições previdenciárias relativas aos segurados empregados, conforme documentação anexa (fls. 164/190). Logo, resta demonstrada a elisão da responsabilidade solidária;

e) se o Consórcio recolheu integralmente as contribuições previdenciárias não se justifica a cobrança do tributo, sob pena de dupla contribuição;

f) o absurdo da aplicação do percentual incidente de 40% do valor das notas fiscais. Não há referência ao percentual citado no art. 30, VI da Lei nº 8.212/91 c/c arts. 220 e 222 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. Da mesma forma, as Ordens de Serviço e Instruções Normativas são atos administrativos não obrigam aos particulares, em face do princípio da legalidade (art. 5º, II, CRFB/88);

g) a responsabilidade solidária nasce quando o devedor principal não recolhe a dívida, logo o devedor solidário responde solidariamente. No caso concreto, o Consórcio recolheu R\$ 349.519,69, ao mesmo tempo a defendente, na qualidade de devedora solidária, sofreu uma autuação de R\$ 13.393.563,63. A administração previdenciária pretende revestir de caráter solidário previsão que não encontra amparo legal, no afã de arrecadar cada vez mais, com a criação da figura de arrecadação suplementar, rotulando-a de responsabilidade solidária;

h) por último, postula a anulação da autuação em face da flagrante ilegalidade e juntada dos seguintes documentos: atos constitutivos, procuração, termo de constituição do Consórcio Praias Oceânicas, contrato de empreitada; folhas de pagamento de empregados (fls. 139/163) e guias de previdência social do citado Consórcio (fls. 165/190) e da retenção de 11% sobre as notas fiscais emitidas pelas subempreiteiras (fls. 191/631).

(Destaques no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I julgou procedente em parte a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 2.515 a 2.539):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1999 a 30/09/2001

PREVIDENCIÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA NA CONSTRUÇÃO CIVIL. ELISÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AFERIÇÃO INDIRETA. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. REVISÃO DO LANÇAMENTO.

O art. 30, VI da Lei nº 8.212/91 e o art. 220, do Regulamento da Previdência Social definem a responsabilidade solidária do contratante para com o prestador dos serviços pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social.

Cabe ao contratante a comprovação do pagamento das contribuições pelo contratado para fins de elisão de responsabilidade solidária.

Não cumpridos os requisitos para elisão da responsabilidade solidária, o contratante é responsável pelas contribuições previdenciárias oriundas do fato gerador comum. A solidariedade passiva, legalmente imposta, pode unir diversos devedores que responderão, cada qual, pela dívida toda. O Fisco tem o direito de escolher e de exigir, de um determinado devedor, de acordo com seu interesse e conveniência, o valor total do crédito constituído, sem que o devedor tenha qualquer benefício de ordem.

Face à recusa ou apresentação deficiente de documentos a fiscalização promoverá o lançamento de ofício por arbitramento, inscrevendo as importâncias que reputar devidas, conforme respaldo no art. 33, § 3º da Lei 8.212/91, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Apura-se o salário de contribuição contido em notas fiscais/faturas/recibos de serviços de acordo com norma da época do lançamento, visto que as normas tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao contrário daquelas de natureza material que somente alcançariam fatos geradores ocorridos durante sua vigência.

A administração tem o poder-dever de rever seus atos quando constatar omissões ou incorreções.

Lançamento procedente em parte

(Destaques no original)

A propósito, conforme excertos transcritos na sequência, a parcela tida por procedente da impugnação refere-se a recolhimentos referentes aos 11% retidos, a título de contribuição previdenciária, sobre o valor das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pelas empresas subempreiteiras nas competências janeiro, agosto e setembro de 2001 (processo digital, fls. 2.538 e 2.539):

Da revisão do lançamento

97. Quanto à correção do lançamento, diante da manifestação em diligência da autoridade fiscal (fls. 635/636), reconhecendo a apuração incorreta da dedução dos valores apurados das guias de retenção de 11% sobre as notas fiscais emitidas pelas empresas subempreiteiras, cabe a retificação do lançamento, nas competências 01/2001, 08/2001 e 09/2001, conforme FORCED (fls. 637), da seguinte forma.

[...]

98. Para evidenciar a retificação, junta-se o Discriminativo Analítico de Débito Retificado (DADR), fls. 2441/2444, que acompanha a presente Decisão. Desta forma, o lançamento fica retificado no valor original do débito (sem acréscimos legais), consolidado na data da lavratura (06/02/2002):

De: R\$ 10.083.077,43

Para: R\$ 10.078.766,38

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, ratificando os argumentando apresentados na impugnação (processo digital, fls. 2.542 a 2.598).

1. Discorre detalhadamente acerca tanto do contrato de empreitada total na construção civil como da responsabilidade solidária dele decorrente.
2. Contesta os argumentos e fundamentos da decisão recorrida.
3. Aduz nulidade da autuação sob o pressuposto de ter-lhe sucedido cerceamento de defesa, decorrente da carência de apuração da efetiva falta de recolhimento das contribuições devidas.
4. Manifesta que os documentos acostados aos autos comprovam o recolhimento das contribuições devidas.
5. Discorda da base de cálculo apurada mediante aferição indireta.
6. Por fim, pede:
 - a) a realização de diligência, para comprovação do recolhimento das contribuições devidas;
 - b) no mérito, requer o provimento do recurso interposto.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 5/6/2009 (processo digital, fl. 2.541), e a peça recursal foi interposta em 7/7/2009 (processo digital, fl. 2.542), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Nulidade do lançamento

A Recorrente aduz nulidade do lançamento sob o pressuposto de ter-lhe sucedido cerceamento de defesa, decorrente da carência de apuração da efetiva falta de recolhimento das contribuições devidas. Nestes termos, ainda que a suposta confirmação dos reportados fatos, por si só, implicasse o cancelamento do crédito controvertido, declino de me pronunciar acerca da referida preliminar, eis que o mérito será decidido favoravelmente à Contribuinte, exatamente como prevê o § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

[...]

§ 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. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Assim entendido, passo à análise do mérito propriamente.

Mérito**Conversão do julgamento em diligência**

Reportada controvérsia foi inicialmente apreciada na sessão do dia 15 de janeiro de 2020, quando mencionado julgamento foi convertido em diligência, para que a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adotasse as providências solicitadas por meio da Resolução nº 2402-000.811, da qual passo a transcrever os seguintes excertos (processo digital, fls. 11.846 a 11.852):

Da Realização da Obra de Construção Civil e Contratação do Consórcio Mediante Contrato de Empreitada Total

No presente caso, no ano de 1997 a Prefeitura Municipal de Niterói realizou procedimento licitatório, nos termos das Leis nºs 8.987/95 e 8.666/93, visando permitir a concessão da prestação do serviço de distribuição de água e coleta de esgotos.

Essa licitação foi vencida pela empresa ÁGUAS DE NITERÓI S/A, ora Contribuinte Recorrente, que firmou contrato de concessão com a Prefeitura do Município para a prestação de serviços de distribuição de água e coleta de esgotos no referido Município, conforme contrato nº 09/97.

E, para garantir a devida prestação desses serviços, era necessária a realização de obras de ampliação e melhoramento das redes de distribuição de água e coleta de esgoto, razão pela qual a Recorrente contratou o CONSÓRCIO PRAIAS OCEÂNICAS, formado este pelas empresas DEVELOPER S/A (CNPJ nº 00.938.572/0001-16), CONSTRUTORA COWAN LTDA. (CNPJ nº 68.528.017/0001-50), CONSTRUTORA QUEIROZ GALVÃO S/A (CNPJ nº 33.412.792/0001-60), TRANA CONSTRUÇÕES LTDA. (CNPJ nº 05.602.941/0001-19), e CARIOCA CHRISTIAN-NIELSEN ENGENHARIA S/A (CNPJ nº 40.450.769/0001-26), conforme Termo de Constituição de Consórcio de 10/12/98, registrado na JUCERJA em 05/03/99 (fls. 131-136).

[...]

Da Responsabilidade Solidária na Construção Civil e do Consórcio - Fim Específico

Neste tópico, tem-se que mais uma vez as partes demonstram sintonia, tanto que, conforme destaque abaixo, tem-se o reconhecimento pela DRJ:

[...]

Dessa forma, tem-se que todo e qualquer consórcio necessariamente possui um empreendimento específico que justifique sua existência, estando este designado em seu ato de constituição. Ou seja, o consórcio existe única e exclusivamente para a satisfação desse objeto, não sendo permitida a realização de atos que visem à satisfação de interesse diverso.

E, neste sentido, é o que constou na Cláusula Primeira do Termo de Constituição do CONSÓRCIO PRAIAS OCEÂNICAS (fl. 131-132), que foi constituído especificamente para a realização das obras de construção civil previstas no contrato de concessão firmado entre a Recorrente e a Prefeitura do Município de Niterói, como destaque:

"CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

Constitui objeto deste instrumento a participação conjunta das Consorciadas na execução dos denominados Planos Diretores de Saneamento, projetos básicos e executivos das intervenções a serem realizadas, bem como a execução e gerenciamento das seguintes obras: construção de boosters e reservatórios; substituição e ampliação de adutoras e redes de distribuição; aquisição e instalação de hidrômetros e de macromedidores, execução de ligações prediais; implantação de ETE's, implantação de elevatórias de esgoto e execução de cadastramento técnico comercial do Município. As referidas intervenções

ocorrerão nos perímetros urbanos do Município de Niterói -RJ, conforme especificado no Edital de Licitação nº 01/97 da EMUSA."

Ainda, em especial ao Contrato de Empreitada 001/99 formalizados pela Contribuinte Recorrente e o mencionado Consórcio, além do fim específico para a realização da obra licitada por empreitada total, restou também previsto na Cláusula Nona a responsabilidade (fl. 149):

CLÁUSULA NONA - RESPONSABILIDADE

9.01 - o consórcio assume perante ÁGUAS DE NITERÓI, relativamente aos serviços e obras ora contratados, as mesmas responsabilidades de ÁGUAS DE NITERÓI para com a EMUSA decorrentes do Contrato de Concessão, com a mesma abrangência e extensão ali estabelecidos.

[...]

Logo, não se nega a responsabilidade solidária da Contribuinte e do Consórcio, todavia, se faz necessária a realização de diligência para verificação do correto recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pelo CONSÓRCIO em relação aos serviços prestados, inclusive na subcontratação dos terceiros na realização da obra.

Da Elisão Fiscal

Tem-se por Elisão Fiscal, "[...] *um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la*".(AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.)

[...]

E, neste sentido, a DRJ não negou a elisão fiscal, assim como afirmou que houve recolhimento tributário pelo CONSÓRCIO e validou os livros e documentos apresentados pelo mesmo.

Face ao exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, para determinar que a Unidade de Origem da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil preste as seguintes informações:

- i) Verificar se os documentos carreados aos autos e no recurso voluntário, GFIP, GPS e folha de pagamento, inclusive as medições que acompanham as notas fiscais, são passíveis de elidir total ou parcialmente a responsabilidade solidária da Recorrente;
- ii) Também, com base nos documentos constantes nos autos, notoriamente àqueles apresentados em recurso voluntários, se os mesmos se referem ao objeto da autuação por indicação da respectiva matrícula CEI;
- iii) Caso, positivo, se evidenciam total ou parcialmente o recolhimento da contribuição objeto da autuação, elaborar informação fiscal conclusiva, e se for o caso, novo demonstrativo destacando os valores recolhidos e remanescentes; e,
- iv) Após, cientificar o Contribuinte para se manifestar em 30 dias, caso queira.

(Destaques no original)

Em atendimento ao que lhe foi requisitado, a unidade demandada o "Relatório de Diligência", que registrou o resultado do reportado procedimento fiscal, e do qual extraio os seguintes excertos (processo digital, fls. 11.858 a 11.861):

Inicialmente, analisamos toda a documentação contida nos 32 volumes que compõem o referido processo para poder responder a demanda do CARF. Cabe salientar que está bem claro no **item I** que devemos considerar toda a documentação apresentada pela empresa, **inclusive no recurso voluntário**. Abaixo listamos toda a documentação carreada aos autos do processo:

[...]

Após a análise de toda a documentação, apontamos alguns pontos principais:

- a) Foi apresentado pelo Consórcio Praias Oceânicas declaração firmada pelo seu contador de que possui contabilidade regular para o período da obra;
- b) As Notas Fiscais emitidas pelo Consórcio Praias Oceânicas, tendo como destinatário a Águas de Niterói, fazem referência às medições dos serviços pactuados. Também foram anexadas as respectivas planilhas de medição dos serviços;
- c) Os contratos de subempreitada firmados entre o Consórcio Praias Oceânicas e diversas subempreiteiras possuem planilha orçamentária. Também constam no processo as Notas Fiscais emitidas pelas subempreiteiras e respectivas guias de retenção;
- d) As GPS foram retificadas do CNPJ 03.150.005/0001-99 para a matrícula CEI 30.020.00492/77. As GFIP's também foram retificadas.

No entender desta fiscalização, s.m.j., a partir do momento em que consideramos todos os documentos apresentados pela empresa, inclusive no recurso voluntário, **não há que se falar em aferição para elidir a responsabilidade solidária. A empresa cumpriu todos os requisitos** exigidos no artigo 28 da Instrução Normativa DC/INSS nº 18/2000 **para se elidir da responsabilidade solidária.** Posteriormente, as Instruções Normativas nº 69/2002 (artigo 34) e 03/2005 (artigo 190), vieram fortalecer esse entendimento. (destaquei)

Prosseguindo, em cumprimento à demanda do CARF, vamos responder aos quesitos:

I - Entendemos que os documentos carreados aos autos e no recurso voluntário elidem totalmente a responsabilidade solidária da Recorrente;

II - Todos os documentos constantes nos autos referem-se aos serviços contratados entre a empresa Águas de Niterói e o Consórcio Praias Oceânicas e entre o Consórcio Praias Oceânicas e diversas subempreiteiras, visando a execução das obras e serviços no perímetro urbano de Niterói;

III - A partir do momento em que o Consórcio apresentou as GPS recolhidas na matrícula CEI da obra, relativas à mão de obra direta e apresentou as guias de retenção das subempreiteiras, evidenciando totalmente o recolhimento da contribuição objeto da autuação, e sendo afastada a hipótese de aferição, não vislumbramos valores remanescentes a serem recolhidos;

IV) - Prestadas as informações requeridas pelo CARF, intime-se o contribuinte a tomar ciência do presente RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA para que, caso entenda oportuno, apresente manifestação no prazo de 30 (trintas) dias, a contar de sua ciência.

(Destaques no original)

Do que se viu, afasta-se a responsabilidade solidária da Recorrente, vez que comprovados os recolhimentos das contribuições que motivaram reportada imputação.

Conclusão

Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário interposto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz