



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 35092.000489/2007-05
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-007.911 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2020
Recorrente VERA LÚCIA MULLER DANTAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/12/2006

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

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

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

LANÇAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA.

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

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa,

Leticia Lacerda de Castro, Maurício Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentando nas e-fls. 64 e seguintes, por *VERA LÚCIA MULLER DANTAS*, em razão de crédito lançado a seu desfavor e de ter sido julgado parcialmente procedente a impugnação apresentada.

O Acórdão recorrido assim dispõe (e-fl. 54 e seguintes):

Trata o presente processo da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD no 37.038.778-3 de f. 01-21, através do qual se exige o valor consolidado em 25/04/2007 de R\$ 15.536,82 (quinze mil quinhentos e trinta seis reais e oitenta e dois centavos), com ciência em 02/05/2007. A notificação contém instruções para o contribuinte, discriminativo analítico e sintético do débito, relatório dos lançamentos efetuados, fundamentos legais do débito, e acompanham-na termo de encerramento de ação fiscal e relatório fiscal.

Os valores lançados correspondem às contribuições previdenciárias devidas para a Seguridade Social, financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa — SAT • e Terceiros (salário-educação, INCRA, SENAI, SESI SEBRAE), incidentes sobre a mão-de-obra utilizada na construção de edificação situada na Rua dos Ipês, 040 — QD-25 — LT-6A, Bairro Jóquey Club, Campo Grande/MS.

O procedimento fiscal iniciou-se com os termos de fls. 13-16, através das quais a interessada foi intimada a apresentar os documentos necessários para comprovar o regular cumprimento das obrigações estabelecidas pela legislação previdenciária, em relação à obra realizada no endereço acima mencionado.

Não tendo sido atendido quanto ao solicitado, foi feita aferição indireta com base na tabela do Sindicato das Indústrias de construção Civil — SINDUSCON/MS, conforme Aviso de Regularização de Obra — ARO (fl. 18) e a área construída constante no Cadastro Imobiliário — Sistema de Tributação — IPTU da Prefeitura Municipal de campo Grande — MS (fl.19), conforme mencionado no item 02 do Relatório Fiscal (fl.17).

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente alega, em apertada síntese, o seguinte:

- Alega que não teve o devido processo legal respeitado.
- Que o relatório fiscal não é claro e preciso;
- Que a utilização do relatório fiscal considerou apenas a área construída, e arbitrou valor da edificação em duas vezes maior que o documento do cadastro imobiliário.
- Diante dos fatos narrados, é o relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivos e também de competência dessa Turma. Assim, passo a analisá-lo.

DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E DA AUTUAÇÃO.

Alega a recorrente que não teria sido intimada para apresentar documentos, bem como para responder a questionamentos da fiscalização, não havendo o devido processo legal observado ao presente caso.

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

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

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

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

DECRETO n.º 70.235/72.

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

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

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

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

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

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

Apesar das ações de fiscalização possuírem caráter investigatório e inquisitório, realizando procedimentos unilaterais, de obediência obrigatória, que não é absoluta, o desfecho

do PAF alberga os princípios da ampla defesa e contraditório, pois existe nele a possibilidade do contribuinte se manifestar, impugnar, apresentar provas, e contestar todo o apontamento realizado.

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

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

Ademais, está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo. A recorrente conseguiu realizar sua defesa apontado os cálculos que entendeu devido.

Por outro lado, conforme se verifica da decisão de primeira instância, bem como do relatório fiscal o recorrente teve ciência para manifestação dos atos praticados por meio dos ARs de e-fls. 14 e 23.

Caberia à interessada apresentar provas em contrário, ou as razões de suas alegações de maneira a afastar o Lançamento fiscal. Fato esse que não ocorreu.

Verifico, portanto, que foi respeitado o devido processo legal, com a ampla defesa e contraditório.

DOS PRESSUPOSTOS PARA APURAÇÃO DO MONTANTE DEVIDO MEDIANTE AFERIÇÃO INDIRETA

Assevera a recorrente que: os documentos por ela juntados aos autos são hábeis, idôneos e suficientes à comprovação do pagamento dos supostos débitos que estão sendo lhe sendo imputados, afastando a presunção gerada pelo método da aferição indireta (arbitramento); a aferição indireta do montante supostamente devido é um expediente cuja utilização pela Fazenda Pública possui caráter excepcional, só podendo ser utilizada na ocorrência das hipóteses e requisitos estritamente definidos pelo art. 33, §§ 3º a 6º da Lei 8.212, de 1991, que não ocorrem no caso, quais sejam: a) a recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação; ou b) a verificação de indícios de inidoneidade da documentação fiscal e contábil, que aponte para o registro de informações destoantes da realidade dos fatos; de outro lado, segundo a recorrente não houve qualquer recusa ou sonegação de documentos por sua parte, nem qualquer indício de inidoneidade da sua estrita fiscal e contábil.

Por sua vez, a Lei 8.212, de 1991, art. 33, §§ 3º e 6º é explícita ao atribuir à fiscalização o poder de (a) lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa 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 n.º 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.)

No caso em apreço, temos que a decisão de primeira instância se pronunciou pelo seguinte:

“(...)

Não há previsão legal que vincule ou que permite proceder levantamento de crédito previdenciário, por aferição de obra, com base no "valor da edificação" constante em documento emitido pela Prefeitura Municipal, tal qual o utilizado corretamente pela Auditoria Fiscal, que dele se utilizou apenas para obter a metragem da área construída (fl. 19).

Improcede, portanto, o pleito da interessada de ter o cálculo das contribuições da sua obra ser baseado em suposto "valor da edificação" contido neste documento,), ou mesmo em outro documento qualquer, tal como faturas do IPTU, anexadas na impugnação (fls.31 a 33)”.

No caso em apreço, é evidente a apresentação deficiente da documentação. Contudo, a fiscalização se utilizou como base de cálculo, além da referência das tabelas do Custo Unitário Básico - CUB, divulgadas mensalmente pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil - SINDUSCON, as guias de recolhimento informadas pela empreiteira contratada para execução da obra, que teria recolhido o tributo em períodos distintos e que também foram deduzidos pela fiscalização, conforme consta do relatório fiscal de e-fl. 19.

Ressalto que os documentos juntados aos autos pelo recorrente não são hábeis, idôneos ou suficientes à comprovação do pagamento dos créditos tributários exigidos, ou a afastar o lançamento.

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

DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA FÍSICA - CONSTRUÇÃO CIVIL

No caso de construção civil, 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 retroreferidos encontram-se definidos no item 5, quais sejam:

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

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

31.1 - Em se tratando de nota fiscal de serviço que contenha mão-de-obra e material, o salário-de-contribuição corresponderá no mínimo a 40% (quarenta por cento) do valor da mão-de-obra discriminado na fatura, devendo a empresa de construção civil, quando da fiscalização, comprovar a exatidão dos valores discriminados.

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

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

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

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

31.2.1.1 - Estes percentuais refletem os custos da mão-de-obra direta, em comparação com os custos totais da obra, devendo, por conseguinte, serem aplicados sobre o valor

total da nota fiscal de serviço/fatura, sem a exclusão dos valores referentes a material e a utilização de equipamentos mecânicos.

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

"Decreto n.º 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 n.º 30 (Resolução n.º 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, entendo que não fez prova o contribuinte do direito alegado, devendo ser mantida a responsabilização do contratante pessoa física pelo débito ora exigido.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para no mérito NEGAR PROVIMENTO, realizando a manutenção da decisão de primeira instância.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Relator