



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	37007.001587/2003-75
ACÓRDÃO	2302-004.090 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PEUGEOT CITROEN DO BRASIL AUTOMOVEIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/1999

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL. ELISÃO. BENEFÍCIO DE ORDEM. FISCALIZAÇÃO PRÉVIA.

O contratante de quaisquer serviços de construção civil responde solidariamente com o executor pelas obrigações previdenciárias em relação aos serviços prestados. A elisão da responsabilidade solidária somente é possível com a comprovação do recolhimento da contribuição devida, pela apresentação dos documentos exigidos pela legislação de regência. A não apresentação desses documentos pelo tomador de serviços implica no lançamento a esse título.

A solidariedade não comporta benefício de ordem, podendo ser exigido o total do crédito constituído da empresa contratante sem que haja apuração prévia no prestador de serviços, ressalvado o direito regressivo do contratante contra o executor.

AFERIÇÃO INDIRETA. PERCENTUAL SOBRE NOTAS FISCAIS. ATO NORMATIVO.

Não obstante seja procedimento excepcional, a aferição indireta encontra-se perfeitamente autorizada, na hipótese da não apresentação pelo contribuinte, ou a apresentação deficiente, dos documentos solicitados pela Fiscalização e necessários à verificação do fato gerador.

A utilização de percentual definido em ato normativo, incidente sobre o valor dos serviços contidos em notas fiscais, para fins de apuração indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias, constitui procedimento que observa os princípios da legalidade e da proporcionalidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos Recursos Voluntários.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevitz – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevitz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 16-69.206, julgado pela 14ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO, no qual os membros daquele colegiado, por unanimidade de votos, julgaram parcialmente procedente as impugnações.

O processo em análise trata de Auto de Infração relativo às contribuições previdenciária (parte patronal) e segurados empregados, incidente sobre as remunerações pagas aos empregados da empresa contratada U&M CONSTRUÇÃO PESADA LTDA (devedora solidária), na execução de obra de construção civil (competência 01/1999).

Por bem descrever os fatos relativos à autuação, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou (e-fls. 799-819):

Relatório

(...)

2. O relatório fiscal de fls. 33/39, informa em síntese:

2.1. A empresa Peugeot-Citroen do Brasil S/A (CNPJ 02.130.344/0001- 40), foi incorporada pela empresa Peugeot-Citroen do Brasil Automóveis Ltda (PCBA), em 12/11/2002, sendo que os valores apurados no presente processo se referem exclusivamente aos fatos geradores ocorridos na matriz e filiais antes do processo de incorporação.

2.2. O contribuinte foi intimado, mediante Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD), a apresentar os contratos de obras construção civil

assinados na qualidade de contratante, respectivas notas fiscais/faturas/recibos emitidos pelas contratadas, além das cópias das folhas de pagamento e dos comprovantes de recolhimento específicos (GRPS/GPS) para cada obra de construção civil.

2.3. A empresa não apresentou à Fiscalização a relação nominal de todas as empresas por ele contratadas para execução de obra de construção civil, solicitada através de TIAD.

2.4. A Fiscalização identificou lançamentos contábeis de notas fiscais/faturas/recibos emitidos pela empresa contratada U&M, na contabilidade da contratante (PCB), nas subcontas "**TERRAPLEN E INFRA ESTRUT**" (1.3.2.03.002) e "**ALOJAMENTOS TEMPORÁRIOS**" (1.3.2.03.005), do grupo CONSTRUÇÃO EM ANDAMENTO (1.3.2.03) do plano de contas do período contábil gerenciado pelo Sistema SIGA (09/1097 a 12/1999), indicado(s) no Anexo 07 do relatório fiscal.

2.5. A Notificada não apresentou à Fiscalização o(s) contrato(s) celebrado(s) entre ela e a empresa contratada U&M, bem como as respectivas notas fiscais/faturas/recibos, solicitados através de TIAD, não sendo possível à Fiscalização identificar a natureza (objeto) da contratação.

2.6. Deixou, também, de apresentar as cópias das folhas de pagamento e dos comprovantes de recolhimento específicos (GRPS/GPS) para cada obra de construção civil executada pela contratada U&M.

2.7. Como não foram apresentados os documentos acima citados a Fiscalização arbitrou o lançamento, mediante aferição indireta (parágrafo 33 da Lei 8.212/91), utilizando o art.74 da IN 69/2002 alterada pela IN 80/2002, com adoção do percentual mínimo de 40% (quarenta por cento), como salário de contribuição, apurado sobre o valor dos serviços contidos nas notas fiscais/faturas/recibos da prestação de serviço.

(...) (Grifado)

A empresa PEUGEOT-CITROEN DO BRASIL impugnou o Auto de Infração e juntou documentos alegando, em preliminar, a nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, tendo em vista a desconsideração de toda a base documental existente desde a época da ação fiscal. No mérito, em síntese, sustenta duplicidade da exigência; violação ao princípio da moralidade administrativa; recolhimento da contribuição e da elisão da responsabilidade solidária; e, que o crédito foi constituído por aferição indireta/arbitramento, bem como o lançamento foi baseado em presunções.

A empresa prestadora do serviço, U&M MINERAÇÃO E CONSTRUÇÃO S/A, também apresentou impugnação com documentos, sustentando, em síntese, que foi contratada pela empresa Peugeot Citroen para a execução de serviço de terraplanagem quando de sua instalação no Estado do Rio de Janeiro. Quanto aos recolhimentos de tributos e encargos trabalhistas sustenta que os recolhe tempestivamente. Aduz que a Notificação de Lançamento de Débito teve por base a presunção de que as contribuições previdenciárias a seu cargo não foram recolhidas.

O Serviço de Análise de Defesa e Recurso, solicitou à Fiscalização a análise da documentação juntada nas impugnações (fls. 285). A Fiscalização apresentou o resultado da diligência com a análise da documentação entregue pelas empresas (PCBA e U&M), concluindo

que: "a empresa PCB não elidiu a responsabilidade solidária, pois não comprovou o recolhimento prévio das contribuições relativas à nota fiscal 300, emitida pela U&M contra a PCB. Entretanto, o registro do nome da empresa contratante PCB e da matrícula CEI da obra de construção do centro de Produção em Porto Real/RJ no campo 8 da guia apresentada na competência 01/99 estabelecem um nexo causal entre esta guia e a contratante PCB. Assim, o valor do salário de contribuição, registrado no campo 8, será utilizado para abatimento do valor apurado como base de cálculo do presente débito (...)"". Diante de tal decisão, somente a empresa PEUGEOT apresentou recurso.

Em julgamento, a DRJ, informando que tomou conhecimento das impugnações, do adendo a defesa apresentados pela Notificada/Tomadora do Serviço e pela Prestadora do Serviço, decidiu dar parcial procedência às impugnações por entender que as alegações e os documentos juntados, não tiveram o condão de afastar a responsabilidade na integra das empresas envolvidas, no tocante as contribuições apuradas pela Fiscalização. Foi ressaltado que, diante do conjunto probatório acostados pelas empresas (fls. 118/284 e 288/334), o julgamento foi convertido em diligência (fls. 285), concluindo a Fiscalização em retificar parcialmente o débito. Com as informações fiscais, constatou-se a necessidade de revisão do lançamento e que os erros encontrados decorreram da não apresentação de todos os documentos solicitados pela Fiscalização na época.

Cientificada do acórdão, a empresa PEUGEOT apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 849-871), sustentando, em síntese: a) a efetiva demonstração do recolhimento da contribuição e a elisão da responsabilidade solidária; b) a nulidade do lançamento por arbitramento; c) que a cobrança de contribuição previdenciária, com base no instituto da solidariedade, somente pode ser efetivada nos casos em que a fiscalização, preliminarmente, determine junto ao contribuinte praticante do fato gerador, a devida e efetiva contribuição não recolhida para, só então, cobrar do responsável pela obrigação.

A empresa U&M, prestadora do serviço, também apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 829-847) sustentando, em síntese, que anexou aos autos comprovantes hábeis que demonstram a regularidade dos seus recolhimentos previdenciários e que não pode responder pela retenção e recolhimento que deveria ter sido feito pela contratante dos serviços.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Relatora

1. Admissibilidade

Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, conheço dos recursos.

2. Mérito

A Recorrente PEUGEOT se insurge contra a decisão de piso sustentando não ser possível falar em responsabilidade da tomadora apenas com base em erro formal de preenchimento de GRPS, que o recolhimento trazido aos autos (acompanhado da respectiva folha de salários apresentada), constitui elemento suficiente para se elidir a responsabilidade solidária. Aduz, que muito embora o Auditor tenha reconhecido e destacado em seu relatório fiscal a existência de GRPS recolhida em nome da tomadora (PCB), bem como da folha de pagamento destacada para o tomador de serviço, manteve a sua responsabilidade. Aponta que a Fiscalização lhe impôs a contribuição por meio de aferição indireta atribuindo-lhe uma responsabilidade solidária tão somente por causa de um erro formal de preenchimento de campo da guia de recolhimento (embora nela se contivessem todos os elementos necessários para identificação e correlação do pagamento com a folha de salário destacada para o prestador de serviço). Alega que impor à contribuição previdenciária percentual sobre notas fiscais de prestação de serviços importa necessariamente na adoção de técnica de aferição indireta (baseada em presunção), em detrimento da análise de seu fato gerador e base de cálculo (folha de salário e demais remunerações pagas aos trabalhadores). Salienta que a solidariedade passiva pressupõe a existência de dívida configurada, documentada e fundamentada, advinda da inadimplência do devedor originário. Por fim, sustenta que a cobrança de contribuição previdenciária, com base no instituto da solidariedade prevista em lei, somente pode ser efetivada nos casos em que a fiscalização, preliminarmente, determine junto ao contribuinte praticante do fato gerador, a devida e efetiva contribuição não recolhida para, então e só então, à sua opção, cobrar do responsável pela obrigação.

Por sua vez, a Recorrente U&M requer o cancelamento da exigência fiscal sustentando que todas as contribuições referentes ao período "fiscalizado e execução da obra contratada," foram devidamente recolhidas. Aduz que a parcela excedente não pode ser dela exigida, uma vez que não teria como responder pela retenção e recolhimento que deveria ter sido feito pela PEUGEOT, contratante dos serviços. Destaca que o *"auditor fiscal procedeu corretamente a aferição indireta da base imponível, uma vez que o sujeito passivo [PEUGEOT] não apresentou a documentação necessária para os trabalhos da auditoria."* Alega que não pode ser penalizada com uma exigência maior do que o efetivamente devido porque a Contratante não apresentou documentação na fase de fiscalização e/ou deixou de recolher valores a título de recolhimento prévio. Por fim, sustenta que a manutenção do excesso da exigência apurada de acordo com o método da aferição indireta configura majoração da base de cálculo.

Em que pesem os arrazoados dos Recorrentes, os recursos não merecem prosperar, visto que cobrança recaiu na contratante, o que implica dizer que ela está sendo chamada a

responder pelas obrigações previdenciárias decorrentes da execução da obra, de forma que o ônus da prova da regularidade fiscal da construção civil é seu.

Além disso, pela legislação previdenciária, vigente à época dos fatos, art. 30, VI, da Lei nº 8.212/91, o contratante de quaisquer serviços de construção civil, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta lei, em relação aos serviços a ele prestados.

Da análise do disposto na Lei 8.212/91, combinado com o disposto no art. 124 do CTN e seu parágrafo único, temos que a solidariedade não comporta benefício de ordem, ou seja, pode ser cobrado tanto da empresa contratante quanto da empresa contratada pela prestação de serviços de construção civil.

O procedimento de aferição indireta, utilizado no presente caso, encontrava-se previsto tanto na legislação vigente à época dos fatos que deram origem ao lançamento como na legislação vigente à época do próprio lançamento.

Diante do acima exposto e por não identificar qualquer equívoco no acórdão recorrido, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 114, §12, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, com a reprodução dos seguintes trechos:

Voto

(...)

II - Mérito: Regularidade do Procedimento da Notificada. Duplicidade da Exigência. Princípio da Moralidade Administrativa. Recolhimento da Contribuição e da Elisão da Responsabilidade Solidária. Constituição do Crédito - Aferição. Arbitramento. Previsão da Responsabilidade Solidária.

23. Com relação as alegações da Notificada vinculadas a forma que o crédito foi constituído (aferição indireta/arbitramento), como também as alegações de que o lançamento foi baseado em presunções (Notificada e Prestadora do Serviço), verifica-se que o entendimento das empresas não merecem amparo, pois conforme já exposto neste voto (itens 21 a 21.6), o auditor fiscal procedeu corretamente a aferição indireta da base imponível, uma vez que o sujeito passivo não apresentou a documentação necessária para os trabalhos de auditoria.

23.1. O fato gerador da contribuição previdenciária é a remuneração pela prestação do serviço, devendo o lançamento ser efetuado com base na data da emissão da nota fiscal, sendo este documento apenas uma forma de medição do trabalho e parâmetro adotado para a incidência da contribuição quando a exação é apurada por aferição indireta.

23.2. A apuração da base de cálculo, observou, também, à Instrução Normativa 69/2002 alterada pela IN 80/2002, que, aliás, integra a legislação tributária a teor do art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

(...)

23.3. A apuração da base imponível da exação previdenciária não foi aferida em suposições/presunções ou com ofensa ao princípio da legalidade, como quer fazer parecer a Notificada e a Prestadora do Serviço, uma vez que o procedimento de

aferição está previsto na Lei de Custo (art. 33, §3º), bem como nas Instruções Normativas INSS/DC 69/02 e 80/02.

23.4. Salienta-se que a hipótese de incidência da contribuição previdenciária está prevista na Carta Magna e normatizada pela Lei n. 8.212/91, contudo, não é razoável que a lei (ato emanado do Poder Legislativo) preveja todas as situações fáticas possíveis.

23.5. Se o § 3º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 estabeleceu uma regra de aferição indireta, nada mais justo do que uma Instrução Normativa para disciplinar de que forma será aplicado tal arbitramento, visto que o contribuinte não apresentou os documentos necessários durante o procedimento fiscal, bem como durante o contencioso administrativo capazes de elidir totalmente o lançamento.

23.6. A Administração não elegeu nova base de cálculo ao arrepio dos preceitos constitucionais, mas sim, através de seus atos normativos, criando parâmetros para a aferição de suas contribuições, quando os elementos apresentados não são suficientes (com fulcro no dispositivo legal acima citados). Caberia ao contribuinte a prova em contrário, com elisão total da sua responsabilidade, o que não ocorreu.

23.7. Dessa forma, a legislação que se baseou a Fiscalização para aferir o presente lançamento (art. 33, 3º da Lei 8.212/91 c/c a IN 69/02), observou o princípio da legalidade e da verdade material, razão pela qual se afasta a nulidade suscitada pela Notificada.

24. Sustenta a Notificada, bem como a Prestadora do Serviço que procederam nos moldes da lei, com recolhimento das contribuições previdenciárias, apresentando-se totalmente regular o procedimento adotado pelas empresas (elisão da responsabilidade), conforme demonstram os documentos anexados em sede de defesa (contratos, notas fiscais, GRPS, etc).

24.1. As alegações acima e documentos juntados, não tem o condão de afastar a responsabilidade na integra das empresas envolvidas, no que toca as contribuições apuradas pela Fiscalização. Ressaltando, que o conjunto probatório acostados pelas empresas (fls.118/284 e 288/334), tiveram o condão de converter o julgamento em diligência (fls.285), concluindo a Fiscalização em retificar o débito parcialmente, conforme se depreende das informações fiscais, fls. 502/550, *in verbis*:

(...)

24.3. Ressalta-se, ainda, que a competência retificada no presente acórdão é a mesma constante na DN 17.401.4/0270/2004, anulada pelo acórdão 0000059/2005, proferido pela Segunda Câmara de Julgamento do CRPS, conforme se observa do DADR - Discriminativo Analítico do Débito Retificado, fls. 508, novamente impresso para conferência das empresas (DADR - fls.798). 24.4. Dessa forma, conclui-se que os documentos apresentados em sede de defesa não tiveram força suficiente de afastar integralmente o lançamento, consequentemente, a responsabilidade solidária das empresas envolvidas (Tomadora e Prestadora de Serviço).

25. Com relação ao argumento de duplicitade de lançamento, equivoca-se mais uma vez a Notificada, uma vez que nada impede a Fiscalização de apurar o lançamento em questão, exigindo o crédito da Notificada e responsabilizando a

Prestadora de Serviço como responsável solidária, o que não pode ocorrer é exigir débito já quitado, o que não ocorreu no presente processo, uma vez que os documentos que compõem o conjunto probatório entregue pelas empresas envolvidas apenas elidiram parcialmente o lançamento em tela.

25.1. Como já exposto acima, a Notificada está vinculada à situação que constitui o fato gerador, que é a efetiva prestação de serviços, ou seja, o trabalho não gratuito efetivamente realizado, sendo que a própria Lei 8.212/91 colocou à sua disposição os meios necessários à elisão de sua responsabilidade, permitindo até mesmo a retenção de importâncias devidas às empresas contratadas, para a garantia do cumprimento das obrigações previdenciárias. Se a Notificada assim não procedeu, por opção ou por outro motivo, não pode agora, com êxito, querer escapar às suas responsabilidades.

25.2. Vale salientar que não cabe benefício de ordem, podendo a Administração constituir o crédito no Tomador do Serviço, sem que isso implique duplicidade de lançamento, muito menos violação a lei, como tenta sustentar a Notificada e a Prestadora do Serviço, já que inexiste qualquer previsão legal que determine que a fiscalização ocorra primeiro no Prestador do Serviço. Assim, dispõe o art. 30, IV da Lei 8.212/91, vigente a época dos fatos geradores, *in verbis*:

(...)

25.2. Sendo assim, não tem qualquer sustentação alegação da empresa fundada em duplicidade do lançamento, uma vez que nem a Notificada/ Tomadora do Serviço, nem a Prestadora de Serviço, conseguiram demonstrar a improcedência do lançamento, mas tão somente retificá-lo parcialmente.

26. No que toca os argumentos da Notificada referentes a previsão da responsabilidade solidária, constata-se que a interpretação realizada pela Notificada com relação a responsabilidade solidária não é a mais correta, cabendo esclarecer que a Lei 8.212/91 (art. 30, VI), se encontra em perfeita harmonia com o Código Tributário Nacional (art.121, II c/c art.124, II c/c art.125, I c/c art.128, todos do CTN), prevendo expressamente a responsabilidade solidária do tomador dos serviços, podendo como já dito acima o Fisco constituir o crédito no tomador do serviço, não necessitando primeiro fiscalizar o prestador do serviço (Enunciado 30 CRPS acima transcrito).

(...)

26.2. Portanto, a interpretação dada pela Notificada quanto a previsão e aplicação da responsabilidade solidária, apresenta-se equivocada, razão pela qual a Tomadora do Serviço e a Prestadora do Serviço são responsáveis solidárias, entretanto, a Fiscalização lavrou a Notificação, ora contestada, na Tomadora do Serviço/Notificada, procedimento este totalmente correto, nos termos da lei, doutrina e enunciado acima transcritos, não necessitando antes diligenciar na Prestadora do Serviço.

(...)

28. Superadas todas as alegações suscitadas pelas empresas envolvidas (Tomadora e Prestadora do Serviço), conclui-se que as contribuições apuradas na Notificação Fiscal, observou a legislação pertinente, conforme previsto no Relatório Fundamentos Legais do Débito (fls. 12/14).

Desta forma, não há razão para a reforma da decisão recorrida.

3. Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer dos Recursos Voluntários para, no mérito, negar-lhes provimento.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz