



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

Processo n° 10120.000923/2010-39
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-005.051 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de junho de 2017
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente EMSA EMPRESA SUL AMERICANA DE MONTAGENS S A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2006 a 30/11/2008

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL DE RESPONSABILIDADE DE PESSOA JURÍDICA. ARBITRAMENTO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PROCEDÊNCIA.

O salário de contribuição decorrente de obra de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica será apurado com base na área construída constante no projeto, e no padrão da obra, quando a empresa não apresentar a contabilidade ou a apresentar de forma deficiente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, para rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

EDITADO EM: 11/07/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrea Brose Adolfo (Presidente), Júlio César Vieira Gomes, Fabio Piovesan Bozza, Jorge Henrique Backes, Fernanda Melo Leal e Alexandre Evaristo Pinto.

Relatório

Trata-se de crédito tributário, lançado contra a empresa em epígrafe, AIOP n.º 37.229.9210, referente às contribuições destinadas a outras entidades ou fundos (FNDE, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE). competência 07/2008, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos trabalhadores da obra de construção civil matrículas CEI n.º 50.022.47520/76/76, de 14/01/02, construção de um viaduto em Campina Grande, calculadas a partir do Custo Unitário Básico CUB e referem-se às contribuições parte segurados, no período de 03/2006 a 11/2008.

Tempestivamente, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 395 a 418), alegando em síntese que: (i) ilegalidade do método excepcional de aferição indireta adotado, diante da inexistência de quaisquer requisitos elencados na IN 971/2009, uma vez que não ficou configurada a recusa ou a sonegação de documentos ou informações por parte da empresa e nem que a contabilidade tenha deixado de registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço; (ii) necessidade de verificação prévia da regularidade das obrigações previdenciárias de responsabilidade das empresas prestadoras de serviços, sob pena de ocorrer duplicidade de recolhimento de contribuições ou a nulidade daquele método excepcional de apuração precocemente adotado pelo fisco; (iii) a alegada omissão quanto ao ônus de exigir da empresa prestadora as cópias dos recolhimentos não tem o condão de permitir a autuação; (iv) as informações com relação ao salário família foram retificadas e previamente encaminhadas por meio do MANAD, através do arquivo Relatório de Glosa de Sal. Família (fls. 19 a 20), comprovando o real número de dependentes, impondo-se, então, que seja afastada a glosa quanto aos valores pagos a esse título; e (v) o processo deve ser encaminhado em diligência, de forma a que seja promovida a intimação das empresas prestadoras de serviços envolvidas na presente autuação para que apresentem as guias de recolhimento das contribuições supostamente inadimplidas.

A DRJ julgou a impugnação improcedente, e o acórdão recorrido (fls. 471 a 479) recebeu a seguinte ementa:

"ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/03/2006 a 30/11/2008

AIOP - DEBCAB n.º 37.229.921-0

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL DE RESPONSABILIDADE DE PESSOA JURÍDICA. ARBITRAMENTO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PROCEDÊNCIA.

O salário de contribuição decorrente de obra de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica será apurado com base na área construída constante no projeto, e no padrão da obra, quando a empresa não apresentar a contabilidade ou a apresentar de forma deficiente.

PRECLUSÃO TEMPORAL.

A impugnação é o momento para a apresentação de provas, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual (Decreto nº 70.235/72.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido."

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário reiterando as alegações anteriormente feitas na impugnação.

Em 18/01/2012, foi aprovado o Despacho nº 2403.000.044 da 3ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF (fls. 1729 a 1742) pelo qual o julgamento foi convertido em diligência para que se verifique (i) a colação de provas demonstrando concretamente a lista dos nomes dos trabalhadores que encontravam-se laborando em condições informais, documentos de valores recebidos e das tarefas realizadas por esses e exibição de das CTPS sem registro; (ii) propostas de empresas concorrentes para prestação de mesmo serviços diante da afirmação de que os preços dos serviços foram subfaturados, uma vez que a não exigência das GFIPs com o código 150 permitiu às prestadoras burlar o fisco e reduzir os custos para a tomadora; (iii) a demonstração de que a quantidade que compôs a amostra de prestadoras pesquisada tem substância bastante para representar o universo de empresas contratadas no período de modo a servir de parâmetro para validar suposição de que todas as demais prestadoras não pesquisadas tiveram comportamento idêntico; (iv) identificação de quais trabalhadores prestaram serviços para as tomadoras, nomeá-los e verificar nas GFIPs das prestadoras se aqueles empregados estavam a elas vinculados no período fiscalizado; (v) verificação se as prestadoras foram fiscalizadas no mesmo período da autuada, se estavam adimplentes pelo resultado das ações, se tiveram pedido de parcelamento para contribuições para o mesmo período.

Em 24/06/2015, foi emitida Resposta à Solicitação de Diligência (fls. 1749 a 1750), na qual o auditor fiscal enumera as razões e indícios que o levaram a lavrar o auto de infração, sem que, no entanto, sejam enfrentadas as verificações solicitadas na conversão em diligência do julgado.

Em 06/07/2015, a Recorrente apresentou manifestação à Resposta à Solicitação de Diligência (fls. 1753 a 1761) reiterando os argumentos do recurso voluntário no sentido de: (i) restar declarada a nulidade dos lançamentos tributários objetos do Auto de Infração diante da ilegalidade do procedimento de aferição indireta adotado pelo Fisco seja por não restarem preenchidos quaisquer requisitos exigidos pela lei para fins de adoção de tal método excepcional de apuração de obrigação previdenciária, seja pelo fato de que o procedimento de aferição indireta deveria ter sido precedido da verificação pela Autoridade Fiscal junto às empresas prestadoras de serviços, da regularidade das obrigações previdenciárias de responsabilidade original destas; e (ii) seja reconhecida a ilegalidade da imputação de responsabilização solidária da Manifestante e, via de conseqüência, a nulidade dos lançamentos procedidos pela autoridade fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Vale destacar que o lançamento objeto da autuação "in casu" se refere a crédito de contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a mão de obra utilizada em obra de construção civil de pessoa jurídica, lançado por arbitramento, de acordo com a área construída e ao padrão da obra, com base na tabela regional do CUB - Custo Unitário Básico, fornecida pelo Sindicato da Indústria de Construção Civil de Goiás - SINDUSCON/GO, conforme NBR 12.721/92 e art. 54 da Lei 4.591/64.

A Recorrente questiona a legalidade do método excepcional de aferição indireta ante a inexistência de quaisquer requisitos elencados na Instrução Normativa MPS/SRP n.º 971/2009, visto que não restou configurada a recusa ou a sonegação de documentos ou informações por parte da empresa e nem que a contabilidade tenha deixado de registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço.

Todavia, conforme pode ser observado do Relatório Fiscal, itens 5.4 a 6.15, a contabilidade da empresa padece de algumas irregularidades e tampouco está de acordo com todos os princípios e convenções contábeis vigentes.

Assim, em que pese o esforço empreendido pela fiscalização em apurar os fatos geradores e descontos previdenciários através da contabilidade, fornecida em meio digital (MANAD), consubstanciada nos Livros Diários n 169 a 207. do período de janeiro de 2006 a novembro de 2008, todos devidamente registrados junto ao órgão competente, a fiscalização entendeu por bem não considerar a contabilidade da Recorrente pelas seguintes razões (transcrevo aqui a descrição sintetizada de tais razões que constou no Acórdão recorrido):

a) a contabilidade não atende, em suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, aos princípios contábeis e ao previsto no inciso II do art. 32 da Lei n 8.212/91 e no inciso II do parágrafo 13 do art. 225, do RPS- Decreto 3.048/99;

b) na contabilização dos fatos contábeis, se utiliza do regime de caixa, quando deveria ser o de competência, em afronta ao princípio contábil da oportunidade, não satisfazendo a exigência legal, além de impossibilitar a apuração dos créditos previdenciários através da contabilidade:

c) não registrou, em sua contabilidade, as folhas de pagamento em contas próprias, como também os valores declarados em GFIP da obra em questão:

d) não utilizou o centro de custos único e próprio de sua contabilidade para registrar os pagamentos efetuados de cada obra, efetuando registro das despesas com mão de obra de todos os trabalhadores que têm por função a manutenção de máquinas, veículos e equipamentos inerentes a todas as obras por ela mantidas no mesmo centro de custos de código 960, sendo que o centro de custo da obra em questão é o de código 670:

e) contabilizou indevidamente remuneração de trabalhadores pertencentes à obra em questão, centro de custos 670, na obra de centro de custo 652;

f) contabilizou indevidamente pagamento a pessoa jurídica na conta 3330118 - Custo Serv. Pessoa Física;

g) não efetuou, integralmente, com relação à mão de obra terceirizada, as retenções previdenciárias legais, como também não exigiu a apresentação das respectivas GFIP, por parte das empresas prestadoras de serviço. Destaca ainda que, em algumas notas fiscais, a prestadora deixou de destacar o respectivo valor da retenção;

Desse modo, os procedimentos adotados para o levantamento estão de acordo com a legislação em vigor na data do lançamento, isto é, o artigo 33. §§ 4º e 6º da Lei 8.212/91. art. 234 do RPS aprovado pelo Decreto 3.048/99 e Instrução Normativa MPS/SRP n.º 971/2009. "in verbis":

§ 4º - Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução da obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-rresponsável o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (...)

§ 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.

O Decreto n.º 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social) determina seu artigo 234 que:

"na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos para a execução de obra de construção civil, pode ser obtido mediante o cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão da execução da obra, de acordo com os critérios estabelecidos pelo INSS, cabendo ao proprietário, dono da obra, incorporador, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário".

O artigo 343 da Instrução Normativa MPS/SRP n.º 971/09 prevê que a aferição indireta da remuneração dos segurados na obra de construção civil sob responsabilidade de pessoa jurídica, inclusive a relativa à execução de conjunto habitacional popular, com base na área construída e no padrão da obra, será efetuada de acordo com os procedimentos estabelecidos no Capítulo IV deste Título.

O artigo 381 da Instrução Normativa MPS/SRP n.º 971/09 estabelece ainda que, "in verbis":

"Art. 381. A base de cálculo para as contribuições sociais relativas à mão-de-obra utilizada na execução de obra ou de serviços de construção civil será aferida indiretamente, com fundamento nos §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei n.º 8.212, de 1991, quando ocorrer uma das seguintes situações:

I - quando a empresa estiver desobrigada da apresentação de escrituração contábil e não a possuir de forma regular:

II - quando não houver apresentação de escrituração contábil na forma estabelecida no § 5º do art. 47;

III - quando a contabilidade não espelhar a realidade econômico-financeira da empresa por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento ou do lucro.

IV - quando houver sonegação ou recusa, pelo responsável, de apresentação de qualquer documento ou informação de interesse da RFB;

V - quando os documentos ou informações de interesse da RFB forem apresentados de forma deficiente".

No caso, a fiscalização constatou que a escrituração contábil não espelha a realidade econômico-financeira da empresa, tendo optado pela desconsideração da contabilidade e o arbitramento das contribuições sociais previdenciárias e para terceiros sobre a obra de construção civil fiscalizada, de acordo com a área construída e o padrão de execução de obra de construção civil, conforme previsto nos parágrafos 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei n.º 8.212/91.

Com relação à alegação da necessidade de verificação prévia da regularidade das obrigações previdenciárias de responsabilidade das empresas prestadoras de serviços, não pode prosperar, pois a já citada Instrução Normativa n.º 971/09 condiciona o aproveitamento dos valores retidos dos serviços de empreiteiros à informação contida na GFIP, o que não ocorreu também no presente caso, conforme pode ser depreendido artigo 355 da referida Instrução Normativa:

"Art. 355. A remuneração relativa à mão-de-obra terceirizada, inclusive ao décimo terceiro salário, cujas correspondentes contribuições recolhidas tenham vinculação inequívoca à obra, será atualizada até o mês anterior ao da emissão do ARO com aplicação das taxas de juros previstas na alínea "b" do inciso II e no inciso III do art. 402, e aproveitada na forma do art. 353, considerando-se:

I - a remuneração declarada em GFIP referente à obra, identificada com a matrícula CEI no campo "CNPJ/CEI do tomador/obra", com comprovante de entrega, emitida por empreiteira contratada diretamente pelo responsável pela obra, desde que comprovado o recolhimento dos valores retidos com base nas notas fiscais, nas faturas ou nos recibos de prestação de serviços, emitidos pela empreiteira:

II - a remuneração declarada em GFIP referente à obra, identificada com a matrícula CEI no campo "CNPJ/CEI do tomador/obra", emitida pela subempreiteira contratada por empreiteiro interposto, desde que comprovado o recolhimento dos valores retidos pelo empreiteiro contratante com base nas notas fiscais, nas faturas ou nos recibos de prestação de serviços, emitidos pela subempreiteira:

§ 1º Nas obras de pessoa física, poderão ser aproveitadas as remunerações de empresas contratadas, da seguinte forma:

I - no caso de cooperativa de trabalho, a resultante da divisão da contribuição dos segurados cooperados que trabalharam na obra por 0,368 (trezentos e sessenta e oito milésimos), tomando-se como base as contribuições individuais descontadas dos segurados cooperados correspondentes a 20% (vinte por cento) do salário-de-contribuição de cada um, efetivamente recolhidas pela cooperativa, desde que esses segurados tenham sido informados na GFIP referente à obra emitida pela cooperativa;

II - no caso de empreiteira ou subempreiteira, a remuneração declarada em GFIP referente à obra, desde que comprovado o recolhimento integral das contribuições constantes dessa GFIP.

§ 2º A remuneração relativa ao período decadência! não poderá ser aproveitada para fins da dedução prevista neste artigo".

A não exigência de GFIP por parte do tomador de serviços se configuraria, em tese, prática de ilícito penal, pois estaria concorrendo para a não inclusão do segurado que realizou o serviço no Cadastro Nacional de Informações Sociais - CNIS, o que inviabilizaria futuros benefícios ao trabalhador ou a seus dependentes.

Cabe frisar que a auditoria deixou claro em seu relatório que, para apurar o salário de contribuição para a obra, foram computadas todas as remunerações em GFIP vinculadas à obra declarada pela EMSA e pelas prestadoras de serviços.

Ainda no que tange à alegação de que compete ao fisco previdenciário verificar previamente o fiel cumprimento das obrigações das contratadas, cabe frisar que o art. 334 da Instrução Normativa 971/09, vigente à época, é claro quando dispõe, "in verbis":

"Art. 334. A empresa contratante é obrigada a manter em arquivo, por empresa contratada, em ordem cronológica, à disposição da RFB, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, as notas fiscais, as faturas ou os recibos de prestação de serviços e as correspondentes GFIP e, se for o caso, as cópias dos documentos relacionados no § 2º do art. 127, por disposição expressa no § 6º do art. 219 do RPS.

Parágrafo único. Para os fins do caput, a empresa contratante deverá exigir as cópias das GFIP emitidas pelas empresas contratadas, com informações específicas para a obra e identificação de todos os segurados que executaram serviços na obra e suas respectivas remunerações".

Dessa forma, tendo em vista que a Recorrente não exigiu as respectivas GFIP de todas as empresas prestadoras de serviços, com as informações dos trabalhadores que construíram sua obra, agiu corretamente a autoridade fazendária ao efetuar o lançamento aproveitando, como contribuição, o salário de contribuição informado em GFIP vinculada à obra, perdendo também o sentido de se proceder à diligência com o objetivo de intimar as empresas prestadoras de serviços envolvidas na presente autuação para que apresentassem as guias de recolhimento das contribuições supostamente inadimplidas.

Ainda que o julgamento da 3ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF tenha sido convertido em diligência conforme o Despacho nº 2403.000.042 (fls. 1757 a 1776) e que as questões levantadas na referida diligência não tenham sido diretamente respondidas na Resposta à Solicitação de Diligência (fls. 1780 a 1784), cumpre destacar que há elementos ao longo do processo administrativo para confirmar e validar a necessidade do uso da aferição indireta.

Assim, considerando que a diligência solicitada não traria elementos novos ao processo e que há elementos suficientes para a aferição indireta, resta clara a desnecessidade de diligência, de forma que não há que se falar em nulidade do lançamento tributário em virtude da aferição indireta.

Também fica demonstrado que o lançamento se refere a obrigação tributária própria da Recorrente, também não fazendo sentido se falar em ilegalidade da imputação de responsabilização solidária da Manifestante, pois não se trata de caso de responsabilização solidária de terceiro vinculado ao fato gerador.

Nesse sentido, está elucidado com clareza na Resposta à Solicitação de Diligência (fls. 1780 a 1784) que no presente caso a Recorrente responde por obrigação tributária própria e não por obrigação tributária de terceiro por atribuição legal de responsabilidade, conforme pode ser observado abaixo:

10. Cabe também argumentar que não se trata de solidariedade – responde pelas obrigações previdenciárias na obra em questão a EMSA S.A, que contratou prestadoras de serviços – e que a adimplência de tais prestadoras não ilide responsabilidade pelas obrigações da tomadora – a não ser relativamente às alocações dos trabalhadores que colocou à disposição da tomadora em GFIP, código 150 – para que pudesse aproveitar os créditos retidos, com a indicação indubitável de que, efetivamente, tais mãos-de-obra foram utilizadas na obra objeto da ação fiscal – ilidindo assim a responsabilidade da tomadora – não foi o que se viu – por isso foi efetuado o lançamento necessário ao resguardo dos direitos da Previdência Social, para garantir os benefícios dos segurados que laboraram em prol da tomadora, ainda que não tenham sido declinados, tanto por ela quanto pelas prestadoras – haja vista que tal omissão propicia às prestadoras reaverem as retenções que em seus nomes foram recolhidas pela tomadora.

Em resumo, o lançamento "in casu" se refere a crédito de contribuições previdenciárias próprias da Recorrente devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a mão de obra utilizada em obra de construção civil de pessoa jurídica, sendo que o uso da aferição indireta, de acordo com o CUB - Custo Unitário Básico, ocorreu em virtude de fatos legalmente descumpridos pela Recorrente, dentre os quais a inconsistência dos registros contábeis e a não averiguação se as prestadoras recolheram os valores devidos (esta última foi uma consequência das inconsistências na contabilidade), assim como verificou-se a

Processo nº 10120.000923/2010-39
Acórdão n.º **2301-005.051**

S2-C3T1
Fl. 6

impossibilidade da execução da obra, tendo em vista o número de segurados declarados em GFIP/Folha de pagamentos no confronto com faturas e notas fiscais.

Com base no exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator