



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

**Processo n°** 10380.005901/2007-07  
**Recurso n°** 000.000 Voluntário  
**Acórdão n°** **2402-001.637 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de Abril de 2011  
**Matéria** CONSTRUÇÃO CIVIL: ARBITRAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES  
**Recorrente** CONSTRUTORA ALVES LIMA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/09/2003 a 30/11/2006

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. CUSTO UNITÁRIO BÁSICO- CUB.

Quando a escrituração contábil não registra o movimento real de remuneração dos segurados empregados em obra de construção civil ou existam discrepâncias que comprometam a confiabilidade desses registros, o lançamento pode ser realizado por arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias com uso da tabela do custo unitário básico da região.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Igor Araújo Soares. Ausente o Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal pelo método de arbitramento de salários dos segurados empregados a serviço de obra de construção civil. Segue transcrição do relatório fiscal:

*1.1 O presente Relatório integra a NFLD, lavrada em decorrência de Contribuições Previdenciárias não recolhidas, apuradas em AÇÃO FISCAL, relativa ao período de 03/2003 a 11/2006, aferidas pelo CUB (Custo Unitário Básico), e outras decorrentes de divergências de recolhimento apuradas entre o valor informado em GUIA DE RECOLHIMENTO DO FGTS E INFORMAÇÕES A PREVIDÊNCIA SOCIAL — GFIP e o valor recolhido conforme especificações anexas, nas competências de 09/2003, 03/2004, 11/2004 e 09/2005;*

...

*4.1 Constituem fatos geradores das contribuições lançadas, as remunerações dos trabalhadores da obra, cujos valores foram aferidos indiretamente com base nas tabelas do CUB (Custo Unitário Básico), publicadas mensalmente pela imprensa de circulação regular e pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil — SINDUSCON do Estado do Ceará, visto que a escrituração contábil apresentada pelo contribuinte (Livros Diário 20/2003 Termo de Autent. 06/003252-9 de 09/05/2006, Diário 21/ 2004: fls. Termo de Autent.06/008586-0 de 11/09/2006, Diário 22/2005, Termo de Autent. 06/008706-4 de 13/09/2006, contador Olavo Brasil Magalhães, CRC(CE) 010761/0-2 e Livros Razões correspondentes), não foi aceita como base de apuração das contribuições previdenciárias relacionadas à Matrícula CEI 38.680.08426/76, por apresentar inconsistências, como relacionamos detalhadamente no Auto de Infração DEBCAD 37.042.319-4, Código de fundamentação Legal "34", inerentes à citada obra e por inclusão indevida em outra obra da empresa, em epígrafe, conseqüentemente não retratando corretamente os custos da mão-de-obra, via contabilidade, por ocasião dos lançamentos dos salários de contribuições, base para o cálculo das contribuições previdenciárias;*

Portanto, a motivação para desconsideração da escrituração contábil, pelo texto acima, estaria no relatório do auto-de-infração lavrado pelo descumprimento da obrigação acessória. Assim, trago para o presente relatório trechos daquele documento:

### *DA CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO*

*6. A empresa não observou na íntegra, o art. 32, inciso II da Lei n.º 8.212/91, e o artigo 225, § 13, I e II, do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, principalmente o inciso II do RPS, de "registrar, em contas*

*individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da e presa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil" (grifo nosso), como relatamos nos exemplos abaixo:*

*A empresa deixou de efetuar lançamentos contábeis relativos aos custos da obra, "EDIF PORTO IDEAL" Matrícula CEI: 38.68008426/76 (salário de contribuição), conforme se especifica:*

*6.1.2 Avisos de Férias datados de 02/10/2003 de Valderi Marques de Sousa no valor de 556,04 e de Edvardo S Lima no mesmo valor, referente ao período de gozo competência 11/2003, efetuados indevidamente na conta do EDIF PORT VICTORIA conta: 1.1.6.2.02.0002 — FÉRIAS(conforme xerox do Diário), e das cópias dos avisos das fls. do Razão(conta 1.1.6.2.04 — EDIF PORTO IDEAL / 1.1.6.2.04.0010 —FÉRIAS) em anexo para demonstração;*

*6.1.3 Deixou de lançar na mesma obra o valor referente ao Saldo de Salário, pago a rescisão de Raimundo Nunes Corpes, no valor de 95,92 com data de afastamento em 06/01/2004, cópia anexa. Referido lançamento foi registrado na Obra PORT VITORIA conta 1.1.6.2.02.0004*

*6.1.4 Relativo ao valor de 277,22 de Saldo de Salário da Rescisão de Antonio R nato da Silva, e 13º. Salário no valor de 69,31(não Indenizado como consta na Rescisão), competência 03/2004;*

*6.1.5 Na competência maio/2004 lançou o valor na conta Salários e Ordenados valor de 13.056,73 incluindo faltas do funcionário Pedro Paulo da Silva, no valor de 31,97;*

*6 1.6 Na competência 06/2004 lançou os valores referentes a Saldo de Salário:*

*13º. Salário: 180,19 constantes da Rescisão de Patricia Barbosa (documento anexo) na conta Salário e Ordenados (1.1.6.2.04.0003) e 130 salário (1.1.6.2.04.0008) da "Obra Port Ideal" quando a referida funcionária constava • ria folha de Pagamento e GFIP da Administração;*

*6.1.7 Lançou indevidamente na Obra "Port Victória" As férias de Pedro Paulo da Silva 639,45, José Edvaldo Santiago 639,45 e Fco Messias da Silva 369,63 quando pertencia a Folha de Pagamento e GFIP da Obra "Port Ideal" na competência 3/2004;*

*6.1.8 Deixou de lançar o valor de 134,60 da competência 06/2005 referente a INSS recolhido pagamento datado de 29/07/2005;*

6.1.9 Lançou indevidamente parcela incidente com parcela não incidente referente à Rescisão de Emanuella Moreira Ribeiro 450,00 13º Salário Proporcional e 50,00 de 13º. Salário Indenizado sobre Aviso Prévio não trabalhado ambos na conta 1.1.6.2.04.0008 - 13º Salário;

6.1.10 Lançou indevidamente o valor de Saldo de Salário no valor de 566,39 da Rescisão de José Antônio de Queiroz na conta Férias 1.1.6.2.04.0010 quando deveria ser na conta Salários e Ordenados, na competência 06/05;

6.1.11 Lançou indevidamente o valor 268,00 de 13º. Salário da Rescisão de Leodino Dutra de Oliveira na conta Férias 1.1.6.2.04.0010 quando deveria ser na conta 1.1.6.2.04.0008 - 13º. Salário, competência 07/2005;

A decisão de primeira instância foi no sentido de julgar o lançamento procedente:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/03/2003 a 30/11/2006 FALTA DE REGISTRO CONTÁBIL DE FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÃO. AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO.*

*A legislação previdenciária faculta à auditoria fiscal a apuração, mediante aferição indireta, da base de cálculo das contribuições relativas à remuneração aplicada em obra de construção civil, quando for constatada a omissão de registros de fatos geradores na escrita contábil do sujeito passivo.*

*Lançamento Procedente*

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde se reiteram as alegações trazidas na impugnação:

*a) as inconsistências contábeis que deram ensejo ao lançamento arbitrado, foram devidamente saneadas, ainda durante a ação fiscal, o que pode ser comprovado mediante a verificação da impugnação ao auto-de-infração - AI n.º 37.042.319-4, o qual guarda conexão com a NFLD sob cuidado;*

*b) as diferenças apuradas nas GFIP relativas às competências 09/2003, 11/2004 e 09/2005 foram recolhidas, no entanto, a contribuição correspondente à competência 03/2004 não foi quitada pelo fato do valor não atingir o mínimo permitido para recolhimento em Guia da Previdência Social. — GPS;*

*c) embora tenha sido omitido nos relatórios fiscais do mencionado AI e desta NFLD, o fato que deu origem ao Mandado de Procedimento Fiscal foi a verificação da discrepância entre a remuneração apurada pelo método CUB e aquela efetivamente empregada na obra fiscalizada. Assim, é curial que se esclareça que a redução da mão-de-obra utilizada na edificação do EDIFÍCIO PORT IDEAL deu-se em razão de ganhos de produtividade alcançados com a adoção pela empresa do Programa de Inovação da Indústria da Construção Civil, denominado INOVACOM. Para fazer prova do alegado junta*

*relatório de estudo de caso, o qual diz respeito à própria obra de construção civil mencionada;*

*d) a não utilização de mão-de-obra informal pode ser comprovada pelas consultas a justiça do trabalho no período de 2002 a 2006, onde a empresa impugnante aparece como reclamada em apenas seis ações trabalhistas, das quais somente duas não foram arquivadas;*

*e) por outro lado, no decorrer da obra em questão não houve nenhuma autuação da DRT por verificação de empregados sem registro no seu canteiro;*

Com ênfase à correção dos equívocos na escrituração contábil:

*Ora, conforme já afirmado, todas as inconsistências citadas no presente Auto de Infração, relativas às Contribuições Previdenciárias supostamente não recolhidas, relativas ao período 03/2003 a 11/2006 aferidas pelo Custo Unitário Básico, e outras decorrentes de divergência de recolhimento apuradas entre o valor informado em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social— GFIP e o valor recolhido, nas competências de 09/2003; 11/2004; e 09/2005, SÃO EQUÍVOCOS RELACIONADOS A LANÇAMENTO CONTÁBEIS DEVIDAMENTE SANEADOS, O QUE PODERÁ SER COMPROVADO MEDIANTE A REFORMA DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA DO AI N.º.37.042.319-4.*

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Julio César Vieira Gomes, Relator

O procedimento da fiscalização e formalização da autuação cumpriram todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, verbis:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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.*

*Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:*

...

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto:

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)*

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou todas as alegações do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

*Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).*

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.*

*1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.*

*2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216)*

Portanto, em razão do exposto e nos termos de regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

*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.*

### **No mérito**

Como se sabe, a modalidade ordinária de realização do lançamento fiscal é aquela dita direta: são consideradas as informações extraídas dos documentos da empresa, em especial a escrituração contábil. Esse método, mais comum, pressupõe que os registros da empresa retratam a realidade dos fatos contábeis. E, até prova em contrário, é assim: a presunção é a regularidade dos registros contábeis e financeiros.

No entanto, nem sempre é assim. A fiscalização realiza outras verificações: inspeção *in loco* na obra de construção civil, batimento com bancos de dados do órgão, confronto de informações em documentos diversos etc. Como resultado desse trabalho comprova-se, não raramente, que a realidade dos fatos se apresenta diferente dos registros e declarações realizadas pela empresa. Quando isso ocorre, a modalidade de lançamento é a indireta: através de algum critério razoável a base de cálculo é arbitrada. Pois bem, foi o que aconteceu no presente processo.

A fiscalização demonstrou através de inúmeras discrepâncias contábeis que os registros não mereciam a fé necessária para que neles se pudesse confiar; daí o arbitramento da mão de obra com uso da tabela de cálculo do custo na região em que realizada a obra de construção civil. Ressalta-se que essa tabela é preparada e divulgada pelo próprio sindicato

representante das empresas de construção civil e também que esse critério não se dá por livre escolha da fiscalização, mas da própria Lei nº 8.212/91:

*Artigo 33 (...)*

*§ 4º Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário. Por tudo, voto por negar provimento ao recurso.*

...

*§ 60 - 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.*

Conforme relatado são mais de dez discrepâncias, a maioria relativa a omissão de parcelas salariais na escrituração contábil.

A recorrente reconhece falhas em seus registros, mas entende que a correção afastaria o método de arbitramento. E também que o número inexpressivo de reclamações trabalhistas convence de que cumpriu suas obrigações trabalhistas, não se podendo dizer que deixou de pagar os salários dos seus empregados.

Entendo que a decisão recorrida não merece reparos. Ainda que tenha corrigido a escrituração contábil, total ou parcialmente, e mesmo se fizesse jus a relevação da multa, fato é que a escrituração na época do lançamento não era confiável para fins fiscais. Ao reconhecer as falhas indicadas pela fiscalização e corrigi-las não se afasta a possibilidade de que existam outras discrepâncias, já que as verificações no procedimento fiscal, como não poderia deixar de ser, são pela técnica de amostragem.

Quanto ao adimplemento das obrigações trabalhistas, não é esse o objeto do lançamento. Não foi sob o fundamento de pagamentos de salários “por fora” que se realizou o arbitramento, mas ao contrário pelo fato, principalmente, de que havia recibos de salários não escriturados ou escriturados irregularmente.

Por tudo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Julio César Vieira Gomes

Processo nº 10380.005901/2007-07  
Acórdão n.º **2402-001.637**

**S2-C4T2**  
Fl. 276

---