



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10384.721098/2015-13
ACÓRDÃO	2402-013.072 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAURO LOPES ENGENHARIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

DECADÊNCIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. APLICAÇÃO DAS DISPOSIÇÕES DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Não comprovada a existência de recolhimentos quanto ao crédito tributário lançado de ofício, aplica-se o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, para fins de contagem do prazo inicial de decadência.

AFERIÇÃO INDIRETA. BASE DE CÁLCULO. LEGALIDADE.

A aferição indireta do salário-de-contribuição encontra-se perfeitamente autorizada na hipótese de recusa ou sonegação de documento ou informação solicitado pela Fiscalização, ou na sua apresentação deficiente.

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.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. ARGÜIÇÃO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo.

MULTA DE OFÍCIO A multa de ofício é de aplicação obrigatória em todos os casos de exigências de impostos e contribuições decorrentes de lançamento de ofício, não podendo ser dispensada ou reduzida por falta de previsão legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto, vencido o conselheiro Gregório Rechmann Junior que reconheceu a decadência do crédito até abril de 2010, inclusive, com fundamento no art. 150, §4º do CTN

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcus Gaudenzi de Faria, Gregorio Rechmann Junior, Diogo Cristian Denny (substituto[a] integral), Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 10384.721098/2015-13, em face do acórdão nº 14-62.910, julgado pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, em sessão realizada em 27 de setembro de 2016, na qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Trata-se de crédito lançado contra o contribuinte identificado em epígrafe, referente ao período de 02/2010 a 01/2011, compreendendo contribuições da empresa (artigo 22, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91), contribuições da parte dos segurados empregados (art. 20 da Lei nº 8.212/91), incidentes sobre remunerações pagas na execução de obra de construção civil de propriedade da Casamater Casa de Saúde e Maternidade Teresina Ltda, CNPJ 06.833.917/0001-53, conforme consta do relatório fiscal, fls.23/30.

Compõem o lançamento os autos de infração abaixo discriminados:

A fiscalizada foi intimada (TIF 6/2015) a apresentar o Alvará de Construção da Obra Casamater, e, em resposta, esclareceu que por tratar-se de reforma não foi emitido o Alvará. Foram então realizadas diligências fiscais na Superintendência de Desenvolvimento Urbano (SDU) e no Conselho Regional de Engenharia e

Arquitetura (CREA) que também revelaram a não emissão de Alvará de Construção ou de Aviso de Responsabilidade Técnica.

A fiscalização não obteve resposta do Hospital para que se pudesse avaliar as plantas e a reforma do setor de obstetrícia e internação, e, sem parâmetro de área, a aferição do salário-de-contribuição proporcional à área reformada não foi possível, optando-se pela aferição com base nas Notas Fiscais de Serviço emitidas em cotejo com o Contrato de Construção Civil celebrado entre o Hospital e a Construtora.

A base de cálculo aplicável para as contribuições é o total da remuneração de segurados empregados aferida. A aferição indireta se baseia no art. 33, § 3º da Lei nº 8.212/91, "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".

A base de cálculo aferida para a obra de reforma Hospital Casamater, CEI 70.013.71733/75, é de 40% do valor do serviço contido na Nota Fiscal de Serviço, conforme competência de emissão da nota.

Contudo, o valor das Notas Fiscais emitidas é bastante inferior ao valor ajustado na obra que foi de R\$ 1.479.255,27. Deste total, R\$ 1.026.941,67 refere-se a material e mão-de-obra a cargo da contratada, e R\$ 452.313,60 refere-se a material a cargo da contratante.

Deste modo, foi aferido o salário-de-contribuição resultante da diferença entre o valor a cargo da contratada e o valor total das notas emitidas, apurando-se o valor do serviço no mesmo percentual contido nas Notas Fiscais de Serviço até então emitidas (80%).

Aferiu-se a base de cálculo em 40% deste valor, definindo-se a competência de Janeiro de 2011 para a ocorrência do fato gerador, por ser este o mês do encerramento da obra no contrato.

A empresa contratada (Construtora Mauro Lopes) não efetuou a matrícula CEI da obra no prazo legal previsto no art. 49, § 1º da Lei nº 8.212/91 (em até 30 dias após o início das atividades), o que fora avençado contratualmente entre a construtora/contratada e o hospital/contratante (cláusula sexta).

Pelo descumprimento desta obrigação acessória, foi lavrado o auto de infração Debcad nº 51.075.597-6, sendo efetuada a matrícula de ofício da obra de construção civil "Reforma Hospital Casamater", sob o CEI 70.013.71733/75, vinculando as empresas construtora/contratada e proprietária/contratante.

A fiscalização desconsiderou a contabilidade apresentada pela empresa:

Livros Diário nº 15, ano 2010; Diário nº 16, ano 2011; e Diário nº 17, ano 2012. Os motivos para a desconsideração (informação diversa da realidade e omissão de

informação verdadeira) estão detalhados no Relatório Fiscal Complementar do Auto-de-infração 51.075.598-4, que compõe o Processo 10384.721074/2015-64.

Verificado ainda que a autuada (Construtora Mauro Lopes) declarou trabalhadores de uma obra sem matrícula (Hospital Casamater) em outra obra com matrícula (Hospital Otorrino), sendo por este motivo lavrado o auto de infração Debcad 51.075.599-2, conforme art. 32, inc. IV da Lei 8.212/91 c/c art. 220, §2º do Regulamento da Previdência Social/RPS (Processo 10384.721141/2015-41).

As contribuições reflexas de Terceiros e os Autos-de-Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória 51.075.597-6 (falta de matrícula CEI) e 51.075.599-2 (GFIP x GPS específicas da obra) constam no Processo 2 10384.721141/2015-41.

Aplicou-se a multa de ofício no valor de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a contribuição devida, na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

De acordo com o previsto no art. 30, inciso VI da Lei 8.212/91, há responsabilidade solidária do proprietário/dono da obra com o construtor, sendo lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome de Casamater Casa de Saúde e Maternidade Teresina Ltda, fls. 163/170.

O sujeito passivo solidário será cientificado dos Autos-de-Infração lavrados neste Processo, deste Relatório Fiscal e dos documentos específicos e restritos aos Debcad 51.075.600-0 e 51.075.604-2.

Constam como elementos examinados na Ação Fiscal que fundamentam o presente lançamento:

- Livro Diário nº 15, Ano 2010, Termo de Autenticação JUCEPI 11/002553-9, e respectivo Livro Razão;
- Livro Diário nº 16, Ano 2011, Termo de Autenticação JUCEPI 13/003174-7, e respectivo Livro Razão;
- Livro Diário nº 17, Ano 2012, Termo de Autenticação JUCEPI 13/003175-5, e respectivo Livro Razão;
- Contrato de Construção Civil celebrado entre o Hospital Casamater e a Construtora para reforma e do setor de obstetrícia e internação;
- Notas fiscais 124, 150, 159, 186, 222, 248 e 254;
- Folhas-de-Pagamento Obra Casamater, competências Out/2010, Nov/2010 e Dez/2010;
- Matrícula de Ofício CEI 70.013.71733/75;
- Ofício CREA sobre inexistência de ART da Obra Reforma Casamater.

Em julgamento a DRJ firmou a seguinte posição:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

DECADÊNCIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. APLICAÇÃO DAS DISPOSIÇÕES DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Não comprovada a existência de recolhimentos quanto ao crédito tributário lançado de ofício, aplica-se o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, para fins de contagem do prazo inicial de decadência.

AFERIÇÃO INDIRETA. BASE DE CÁLCULO. LEGALIDADE.

A aferição indireta do salário-de-contribuição encontra-se perfeitamente autorizada na hipótese de recusa ou sonegação de documento ou informação solicitado pela Fiscalização, ou na sua apresentação deficiente.

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.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. ARGÜIÇÃO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo.

MULTA DE OFÍCIO

A multa de ofício é de aplicação obrigatória em todos os casos de exigências de impostos e contribuições decorrentes de lançamento de ofício, não podendo ser dispensada ou reduzida por falta de previsão legal.

PROVAS.

As provas documentais devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções legais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Sobreveio Recurso Voluntário alegando, em síntese 1) indevida desconsideração da escrita contábil; 2) decadência do crédito tributário da competência 02/2010; 3) ilegalidade da aferição indireta da base de cálculo; 4) caráter confiscatório da multa de 75%

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Sendo tempestivo e preenchidos parcialmente os demais requisitos, conheço em parte do recurso voluntário.

- I. **Da Indevida desconsideração da escrita contábil.**
- II. **Da decadência da competência de 02/2010**
- III. **Ilegalidade da aferição indireta da base de cálculo;**
- IV. **Caráter confiscatório da multa de 75%**

Considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido e, por concordar com os fundamentos utilizados, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/995 c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”), o qual adoto como razão de decidir, in verbis:

Da Verdade dos Fatos e da sua Repercussão Legal.

Em primeiro plano, importante fixar o fato gerador do presente lançamento, como sendo o pagamento de remuneração a trabalhadores na execução de reforma de prédio comercial objeto de avença entre a autuada e o Hospital Aliança Casamater, conforme estipulado no “Instrumento particular de contrato de obra por empreitada”, fls. 117/119:

CLAUSULA SEGUNDA O presente Instrumento Contratual tem por objeto a reforma do prédio comercial onde funciona o Hospital Aliança Casamater no setor de obstetrícia e internação, situado na Rua Leônidas Melo, s/n, bairro Piçarra, em Teresina, Estado do Piauí, de propriedade do CONTRATANTE.

No contrato de empreitada estabelecido entre a Casa Mater e autuada ficou estabelecido que a inscrição da obra/reforma na matrícula CEI seria de responsabilidade da construtora, como também todo o registro de empregados, elaboração das folhas de pagamento e recolhimento previdenciários (cláusulas 7ª e 8ª).

Pelas cláusulas seguintes não resta dúvida que a construtora foi contratada sob o regime de empreitada global:

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA O CONTRATADO por força do ora ajustado e convencionado, assume toda a responsabilidade técnica à execução dos serviços de engenharia. Assume, igualmente, os serviços de administração e contratação de pessoal.

CLÁUSULA TERCEIRA Compromete-se o CONTRATADO a entregar os serviços de construção do prédio comercial, objeto deste Instrumento Contratual

devidamente concluída no prazo de 365 (trezentos e sessenta e cinco) dias a contar da assinatura deste Contrato.

A responsabilidade pelo recolhimento é atribuída no caso tanto ao dono/proprietário da obra, como ao construtor, com fulcro no artigo 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/91, verbis:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas

(...)

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)

No presente caso aplicam-se as disposições contidas no artigo 220 do Regulamento da Previdência Social/RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

Art. 220. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária cuja contratação da construção, reforma ou acréscimo não envolva cessão de mão-de-obra, são solidários com o construtor, e este e aqueles 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.

§ 1º Não se considera cessão de mão-de-obra, para os fins deste artigo, a contratação de construção civil em que a empresa construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente.

§ 2º O executor da obra deverá elaborar, distintamente para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante, folha de pagamento, Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social e Guia da Previdência Social, cujas cópias deverão ser exigidas pela empresa contratante quando da quitação da nota fiscal ou fatura, juntamente com o comprovante de entrega daquela Guia.

§ 3º A responsabilidade solidária de que trata o caput será elidida:

I- pela comprovação, na forma do parágrafo anterior, do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando corroborada por escrituração contábil; e II- pela comprovação do recolhimento das contribuições

incidentes sobre a remuneração dos segurados, aferidas indiretamente nos termos, forma e percentuais previstos pelo Instituto Nacional do Seguro Social.

III- pela comprovação do recolhimento da retenção permitida no caput deste artigo, efetivada nos termos do art. 219.(Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

§ 4º Considera-se construtor, para os efeitos deste Regulamento, a pessoa física ou jurídica que execute obra sob sua responsabilidade, no todo ou em parte. grifei Desta forma, a responsabilidade pela matrícula da obra na Receita Federal do Brasil (matrícula CEI) é da construtora, conforme se depreende da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, vigente à época dos fatos geradores:

Art. 19. A inscrição ou a matrícula serão efetuadas, conforme o caso: (...)

II - no CEI, no prazo de 30 (trinta) dias contados do início de suas atividades, para o equiparado à empresa, quando for o caso, e obra de construção civil, sendo responsável pela matrícula: (...)

b) o proprietário do imóvel, o dono da obra ou o incorporador de construção civil, pessoa física ou pessoa jurídica; c) a empresa construtora, quando contratada para execução de obra por empreitada total, observado o disposto no art. 27; Em razão da omissão em efetuar a matrícula da obra/reforma foi lavrado o auto de infração Debcad nº 51.075.597-6, objeto do processo 10384.721141/2015-41, sendo efetuada a matrícula de ofício da obra de construção civil “Reforma Hospital Casamater”, sob o CEI 70.013.71733/75, vinculando as empresas construtora/contratada e proprietária/contratante, conforme se verifica à fl. 115.

O impugnante reconhece que não efetuou a matrícula da obra objeto do lançamento, porém, argumenta que se viu obrigado a alocar os empregados da obra em comento em outras matrícula CEI, alegando que no entanto não omitiu qualquer valor pago, tanto que houve recolhimento integral das contribuições e demais encargos incidentes sobre a folha de pagamento elaborada para referida obra durante o seu período de execução.

Contudo, não houve demonstração de recolhimentos para a referida obra, não havendo nas provas juntadas qualquer guia de recolhimento vinculada a obra em comento, e nem poderia haver uma vez que os trabalhadores da reforma Casa Mater foram alocados em outra obra, como reconhecido pelo impugnante e destacado pela fiscalização ao comentar sobre as consequências da falta de matrícula da obra no presente caso:

15. Há comodidade para ambas as partes na falta de matrícula CEI de uma reforma deste vulto. Para a empresa contratante (Hospital), se a reforma não implica em acréscimo de área, não há necessidade de Certidão Negativa de Débito (CND) específica para averbação no Cartório de Registro de Imóveis, onde a matrícula CEI seria imprescindível (conforme art. 47, II da Lei 8.212/91). Neste caso, para a contratante, a falta da matrícula CEI de uma obra se reveste em uma forma condenável de desvio de sua solidariedade com o construtor pelo cumprimento das obrigações previdenciárias incidentes sobre as remunerações

dos trabalhadores da obra 16. Já para a empresa contratada (Construtora), a falta de matrícula CEI de uma obra implica na possibilidade de declarar para a Administração Tributária que a remuneração dos trabalhadores da obra sem matrícula refere-se a uma outra obra com matrícula. Assim, o salário pago trabalhadores de uma obra sem matrícula CEI justificam a mão-de-obra utilizada em uma outra obra com matrícula CEI.

17. Por tal conduta: declarar trabalhadores de uma obra sem matrícula (Hospital Casamater) em outra obra com matrícula (Hospital Otorrino), a empresa construtora foi autuada com a lavratura de Auto-de-infração por Descumprimento de Obrigação Acessória DEBCAD 51.075.599-2, conforme art. 32, IV da Lei 8.212/91 c/c art. 220, §2º do Regulamento da Previdência Social. grifei Portanto, não se acolhe a pretensão do impugnante no sentido da insubsistência da autuação pois não houve comprovação de recolhimentos vinculados à obra em comento.

Argumentação Geral

Da Indevida Desconsideração da Escrita Contábil. Inexistência de Razoabilidade do Ato. Ausência de Sustentação Jurídica para a Desconsideração da Contabilidade

Toda argumentação despendida neste tópico da defesa se refere ao auto de infração 51.075.598-4, constante no processo 10384.721074/2015-64, lavrado nesta mesma ação fiscal, em que a fiscalização desconsiderou a contabilidade apresentada pela empresa: Livros Diário 15 a 17, anos calendário 2010 a 2012, por ter constatado informação diversa da realidade e omissão de informação verdadeira.

Referido auto de infração foi julgado procedente por este colegiado nesta mesma Sessão de Julgamento mediante o Acórdão nº 14-062.912.

Contudo, a motivação para a lavratura do presente auto está calcada fundamentalmente na apresentação deficiente de documentos relativos à obra “Reforma Casa Mater”, como será visto em tópico adiante, motivo pelo qual a argumentação quanto a desconsideração da contabilidade não será aqui debatida pois suficientemente analisada nos autos do processo 10384.721074/2015-64.

Da Análise Conjunta dos Autos de Infração nº 51.075.600 e 51.075.604-2.

Da Decadência do Crédito Tributário Lançado em Relação Competência 02/2010. Aplicação do § 4º do Art. 150 do CTN. Entendimento Jurisprudencial Sedimentado nos Tribunais Superiores.

Sustenta o impugnante que o crédito tributário relativo à competência 02/2010 foi atingido pela decadência em razão da aplicação dos §§ 1º e 4º, do art. 150 do Código Tributário Nacional/CTN, em virtude da comprovação do pagamento das obrigações devidamente lançadas em GFIP.

Sem razão a defesa.

É certo que os prazos decadenciais aplicáveis às contribuições previdenciárias não são mais regidos pelos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, com a superveniência da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Súmula vinculante nº 8 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Tendo sido declarado inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, aplicam-se os dispositivos do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25/10/1966, que regem os prazos da decadência.

Resta estabelecer qual prazo decadencial deve ser aplicado no caso em questão, pois há previsão deste nos artigos 150 e 173 do referido Código, verbis:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I– do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II– da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Com o intuito de elucidar essa questão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o Parecer nº PGFN/CAT nº 1.617/2008, devidamente aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro de Estado da Fazenda, o qual, estribado na doutrina e na jurisprudência dominantes, assim concluiu:

49.

(...)

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; grifei

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

No presente caso não houve demonstração de recolhimento de contribuições em relação à remuneração paga aos trabalhadores da obra Reforma Casa Mater, e nem poderia haver pois constatado pela fiscalização e confessado pelo impugnante que a construtora Mauro Lopes declarou trabalhadores da referida obra (Hospital Casamater) em outra obra com matrícula CEI (Hospital Otorrino), sendo que esta última foi regularizada com consequente emissão de CND, conforme documentos juntados nos autos do processo conexo a este - processo 10384.721141/2015-41, fls. 135/140.

Sendo assim, considerando a competência mais remota, 02/2010, e, aplicando-se o prazo decadencial do artigo 173, inciso I, do CTN, o crédito tributário não foi atingido pela decadência pois iniciou-se a contagem do prazo do primeiro dia do exercício seguinte, em 01/01/2011, findando em 31/12/2015, sendo a ciência do lançamento efetuada em 15/04/2015.

Aferição Indireta da Base De Cálculo. Ilegalidade. Ausência de Sustentação Jurídica para Desconsideração da Contabilidade. Lançamento de Ofício das Contribuições Devidas para Outras Entidades Apuradas Sobre Base de Cálculo Arbitrada. Comprovação do Pagamento de Todos os Tributos Devidos no Período Fiscalizado.

Segundo a defesa a aferição indireta da base de cálculo é ilegal e ainda desprovida de razoabilidade, pois o crédito foi lançado com base na desconsideração da documentação apresentada, porém deve ser afastado diante da comprovação de que as informações dos dados e das remunerações dos trabalhadores da obra foram devidamente prestadas e recolhidas as contribuições dentre as quais a destinadas a terceiros.

Pois bem, diz aferição indireta quando os elementos apresentados pelo contribuinte não permitem a apuração da base tributável das contribuições previdenciárias, valendo-se a autoridade fiscal de outros elementos de convicção, apurados tanto internamente na empresa quanto externamente, no meio em que estiver inserida, gerando um lançamento arbitrado.

O lançamento arbitrado encontra supedâneo legal, tanto no Código Tributário Nacional/CTN (de maneira genérica), quanto nas leis tributárias específicas, no caso das contribuições sociais, a Lei nº 8.212/91, confira-se:

CTN

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro

legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Lei 8.212/91

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 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.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, 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, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável 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. (grifei)

No presente caso, o suporte legal para o procedimento de aferição indireta é extraído do § 3º do artigo 33, da Lei nº 8.212/91, acima transcrito e ainda dos seguintes dispositivos do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

Art. 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.

Art. 235. Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada, sendo apuradas e lançadas de ofício as contribuições devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Da leitura dos dispositivos legais e normativos acima transcritos, entendo que a fiscalização não se afastou das normas que regem a matéria, estando presentes os requisitos para a aferição indireta da base de cálculo como será visto a seguir.

Primeiro aspecto a ser considerado e relevante ao caso, é o fato de o impugnante apesar de ter elaborado folhas de pagamento específicas para esta obra e contabilizado no Livro Diário, competências 02/2010 a 02/2011, fato reconhecido pela fiscalização no bojo do relatório fiscal do processo conexo 10384.721141/2015-41, acabou por declarar nas competências citadas, trabalhadores da obra Reforma Casa Mater na DISO pertencente a obra do Hospital de Otorrinolaringologia, CEI 51.207.44898/79, fato este admitido pela defesa: “a impugnante se viu obrigada a alocar os empregados que ali laboraram em outros CEIs, sem, contudo, omitir qualquer valor pago”.

Nestas circunstâncias, não há como se considerar fidedignos os registros contábeis do impugnante relativos à obra “Reforma Casa Mater”.

Além disto, a fiscalização intimou o contribuinte, Termo de Intimação Fiscal nº 06, fls. 66, a apresentar, dentre outros documentos, o seguinte:

- Alvará de Construção relativo ao contrato de reforma do Hospital Casa Mater (NFS 124, 150, 159, 186, 222, 248 e 254), assinado em 05/jan/2010; Segundo a fiscalização, após diligências infrutíferas no CREA, fls. 120, Superintendência de Desenvolvimento Urbano (SDU) e Casamater, não havendo informações sobre a área reformada, inviabilizando a aferição do salário-de-contribuição proporcional a área reformada, optou-se pela aferição com base nas Notas Fiscais de Serviço emitidas em cotejo com o Contrato de Construção Civil celebrado entre o Hospital e a Construtora.

Portanto, a fiscalização utilizou-se das notas fiscais emitidas pela autuada relativas ao contrato de reforma Casa Mater nas competências em que se vinculavam ao

referido contrato, e ainda, como o total destas notas era inferior ao valor contratado, foi utilizada a diferença entre o valor estipulado da obra e o total das notas emitidas para a base de cálculo das contribuições devidas, conforme extraído do relatório fiscal:

Contudo, o valor das Notas Fiscais emitidas é bastante inferior ao valor ajustado na obra, que foi de R\$ 1.479.255,27. Deste total, R\$ 1.026.941,67 refere-se a material e mão-de-obra a cargo da contratada, e R\$ 452.313,60 refere-se a material a cargo da contratante.

23. Deste modo, foi aferido o salário-de-contribuição resultante da diferença entre o valor a cargo da contratada e o valor total das notas emitidas, apurando-se o valor do serviço no mesmo percentual contido nas Notas Fiscais de Serviços até então emitidas (80%). Aferiu-se a base de cálculo em 40% deste valor, definindo-se a competência de Janeiro de 2011 para a ocorrência do fato gerador, por ser este o mês do encerramento da obra no contrato.

Tal método de apuração do salário de contribuição contido na execução da obra (reforma neste caso), encontra respaldo nos seguintes dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 vigente à época dos fatos geradores:

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 nº 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.

§ 1º Nas situações previstas no caput, a base de cálculo aferida indiretamente será obtida:

I- mediante a aplicação dos percentuais previstos nos arts. 336, 451 e 455, sobre o valor da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços ou sobre o valor total do contrato de empreitada ou de subempreitada; II- pelo cálculo do valor da mão-de-obra empregada, correspondente ao padrão de enquadramento da obra de responsabilidade da empresa e proporcional à área construída; III- por outra forma julgada apropriada, com base em contratos, informações prestadas aos contratantes em licitação, publicações especializadas ou em outros elementos

vinculados à obra, quando não for possível a aplicação dos procedimentos previstos nos incisos I e II.

DA APURAÇÃO DA REMUNERAÇÃO DA MÃO-DE-OBRA POR AFERIÇÃO INDIRETA

Art. 335. A escolha do indicador mais apropriado para a avaliação do custo da construção civil e a regulamentação da sua utilização para fins da apuração da remuneração da mão-de-obra, por aferição indireta, competem exclusivamente à RFB, por atribuição que lhe é dada pelos §§ 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991.

Seção Única

Da Apuração da Remuneração da Mão-de-Obra com Base na Nota Fiscal, na Fatura ou no Recibo de Prestação de Serviços

Art. 336. O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde no mínimo a 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços contidos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços. grifei No presente caso a fiscalização aplicou o percentual mínimo de 40% sobre os valores de serviços contidos nas notas fiscais vinculadas ao contrato de reforma apresentado, e além disto considerou a diferença do total das notas com o valor total da contratação da obra para apurar o saldo remanescente de contribuições em virtude de o valor total das notas apresentadas serem inferiores ao valor total ajustado da obra.

Em relação a afirmação de que a execução dos serviços se estendeu muito além da competência 01/2011, constata-se nos documentos juntados pela defesa que as notas fiscais acostadas às fls.2.838/2.844 já foram consideradas no preço global do contrato de reforma e compuseram a base de cálculo do lançamento, sendo que as emitidas nos anos calendário 2012 a 2014, fls. 2.855/2.872, se referem a serviços de manutenção da construção civil e, portanto, não foram utilizadas no cálculo da mão de obra do referido contrato de reforma.

Diante de todos os fatos apontados, entendo ter agido com acerto a fiscalização em apurar o débito por aferição indireta, uma vez presentes os requisitos previstos no parágrafo 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91.

Da Viabilidade da Discussão da Constitucionalidade de uma Norma na Esfera Administrativa. Caráter Confiscatório da Multa de Ofício no Patamar de 75% do Tributo Devido

O impugnante sustenta que a multa aplicada no patamar de 75% do tributo afronta princípios constitucionais dentre estes o do não confisco, devendo ser declarada nesta instância administrativa sua inconstitucionalidade.

No presente caso a multa foi aplicada de acordo com o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96, verbis:

Lei nº 8.212/91 Art. 35-A . Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei

no 9.430, de 27 de dezembro de 1996 Lei nº 9.430/96 Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) grifei Conforme se verifica dos dispositivos acima, indicados no relatório Fundamentos Legais do Débito, a multa foi aplicada em atenção às determinações legais, no percentual de 75% do valor devido.

Desta forma, não há qualquer ilegalidade no procedimento adotado pela fiscalização, uma vez que aplicou a multa de acordo com a legislação vigente à época dos fatos geradores.

No que diz respeito a alegação de a multa ser excessiva em alusão ao princípio constitucional do não confisco, esclareça-se que a vedação constitucional em comento dirige-se ao legislador com o intuito de impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos ameaçadores à propriedade ou à renda tributada, mediante, por exemplo, a aplicação de alíquotas muito elevadas. Portanto, a observância desse princípio relaciona-se com o momento de criação do tributo, de modo que, vencida esta etapa, não configura confisco a simples aplicação da lei tributária.

Outro aspecto que também deve ser salientado é que a vedação do confisco insere-se como cláusula integrante das limitações ao poder de tributar, ou seja, o art. 150, IV, da Constituição Federal, prescreve comando destinado ao legislador, para que este não crie tributo que supere as forças patrimoniais do contribuinte, subtraindo-lhe, indevidamente, os recursos de que necessita à sua manutenção.

O mesmo ocorre com os princípios invocados da razoabilidade e da proporcionalidade que são dirigidos primordialmente ao legislador pois orientadores da feitura da lei.

Dessa forma, as alegações de afronta a princípios constitucionais visando o afastamento da multa aplicada são de todo inócuas no âmbito administrativo, pois a autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, deve cumprir as determinações legais e normativas de forma plenamente vinculada. Assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca dos efeitos que gerou.

Outrossim, o artigo 26-A do Decreto 70.235/72, incluído pela Lei nº 11.941 de 27/05/2009, que rege o contencioso administrativo fiscal federal, veda expressamente o afastamento da aplicação de dispositivos de Lei por razões de inconstitucionalidade, verbis:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I– que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; II– que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993. grifei Em conclusão, não merece reparo a imposição da multa lavrada neste auto.

Da Suspensão da Exigibilidade do Crédito Quanto a pleiteada suspensão da exigibilidade do crédito, ressalto que este já se encontra suspenso por força da apresentação da impugnação, conforme dispõe o artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, verbis:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Ainda, com relação a jurisprudência deste CARF no sentido da necessidade de provas robustas para desconsiderar a contabilidade da empresa, entendo que as mesmas restaram apresentadas pela fiscalização. Especialmente o fato confirmado pela recorrente que realizou o registro dos empregados da Obra (Hospital Casamater) em outra obra com matrícula(Hospital Otorrino), dentre as inúmeras outras apontadas pela fiscalização.

Com relação ao argumento da Decadência, a aplicação do 150, §4º do CTN, como pretende o contribuinte, exige o recolhimento ainda que parcial do valor devido, o que não se constata nos autos. Especialmente pelo fato de o contribuinte querer utilizar-se dos valores a empregados registrados em obras distintas como prova do recolhimento da contribuição previdenciária do Hospital Casamater.

Conclusão

Ante o exposto voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske

ACÓRDÃO 2402-013.072 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10384.721098/2015-13

DOCUMENTO VALIDADO