



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.724029/2009-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-008.712 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de novembro de 2020
Recorrente TREIN CONSTRUÇÕES, INCORPORAÇÕES E COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2007

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA DEVOLVIDA A JULGAMENTO. DELIMITAÇÃO. PRECLUSÃO.

É vedado inovar na postulação recursal para incluir matéria diversa daquela anteriormente deduzida quando da impugnação do lançamento. À exceção de questões de ordem pública, estão preclusas as alegações novas arguidas somente no recurso voluntário.

NULIDADE. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. MÃO DE OBRA. REMUNERAÇÃO. ARBITRAMENTO.

Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando o ato administrativo descreve os pressupostos para o arbitramento da remuneração da mão de obra paga na execução de obra de construção civil, com base na área construída e no padrão da edificação.

ÔNUS DA PROVA. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL REMUNERAÇÃO DA MÃO DE OBRA. ARBITRAMENTO.

Uma vez que o agente lançador apresenta indícios sérios e convergentes que a contabilidade da empresa não registra o movimento real da remuneração utilizada obra de construção civil, incumbe ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. REGULARIDADE FISCAL. LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A liberação de certidão não obsta à realização de futura auditoria fiscal para verificação do cumprimento das obrigações tributárias vinculadas à obra de construção civil. No lançamento de ofício, será aplicada a multa no percentual de 75% sobre a diferença de contribuições destinadas a terceiros não recolhidas em época própria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo e André Luís Ulrich Pinto (suplente convocado).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), por meio do Acórdão nº 02-36.811, de 21/12/2011, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, mantendo a exigência do crédito tributário (fls. 56/66):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados a seu serviço e recolher o produto arrecadado juntamente com as contribuições previdenciárias a seu cargo.

Impugnação Improcedente

Extraí-se do Relatório Fiscal que foi lavrado o **Auto de Infração (AI) nº 37.203.143-9**, resultado do procedimento de arbitramento, por aferição indireta, da remuneração da mão de obra utilizada na execução da obra de construção sob a matrícula 50.017.83101/79, com base na área construída e no padrão de edificação (fls. 02/10 e 15/25).

O crédito tributário é referente às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos.

A obra foi executada no período de 01/2005 a 03/2007. Para fins de cálculo da remuneração despendida na execução da obra e do montante das contribuições devidas, foi considerada, para aferição indireta, a ocorrência do fato gerador na competência 11/2009, equivalente ao mês de emissão do Aviso para Regularização de Obra (ARO), com base na Declaração e Informações Sobre Obra (DISO) apresentada pela pessoa jurídica, e nos dados apurados durante o procedimento de fiscalização.

Cientificada da autuação no dia 21/12/2009, a empresa impugnou a exigência fiscal (fls. 02 e 27/34).

Em 13/01/2012, por via postal, foi dada ciência do acórdão de primeira instância, com apresentação do recurso voluntário no dia 13/02/2012, conforme carimbo de protocolo. Em síntese, a recorrente aduz os seguintes argumentos de fato e direito para reforma da decisão recorrida (fls. 70/88 e 91/92):

(i) nulidade do lançamento fiscal, por cerceamento do direito de defesa, pois o auto de infração não deixa claro os índices de atualização dos salários, o tipo e padrão da obra, nem os critérios para desconsiderar a escrituração contábil e arbitrar a mão de obra empregada na obra de construção civil;

(ii) o ônus da prova da insuficiência de recolhimento das contribuições incidentes sobre a obra de construção civil incumbe à autoridade lançadora, porém a fiscalização, no presente caso, se limitou ao campo da suposição dos fatos, o qual não possui força probante para convalidar o lançamento fiscal;

(iii) a contabilidade da recorrente restou desconsiderada indevidamente pela fiscalização tributária, não tendo sido verificada a ocorrência de qualquer um dos pressupostos autorizadores do uso da aferição indireta;

(iv) a multa de ofício deve ser afastada, eis que o contribuinte, quando da solicitação de certidão negativa, requereu a abertura de procedimento fiscal na obra de construção civil, com base na sua escrituração contábil, para fins de liberação do documento de regularidade tributária; e

(v) na hipótese de manter-se a exigência da multa de ofício, cabe limitar o seu percentual ao patamar de 20%, com fulcro no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Julgamento em Conjunto

Para evitar decisões despidas de congruência, estão sendo julgados nesta sessão do colegiado os Processos nº 10980.724027/2009-03, 10980.724028/2009-40 e 10980.724029/2009-94, oriundos da mesma ação fiscal e com base nos mesmos fatos e elementos de prova.

Preliminares

Como questão prévia, a recorrente alega a existência de vícios no lançamento fiscal, tendo em conta a falta de elementos essenciais para possibilitar a defesa plena, que leva a inarredável conclusão de nulidade do auto de infração.

Pois bem. O contribuinte tem a obrigação de especificar as causas de pedir na impugnação, mediante a exposição dos motivos de fato e de direito em que se fundamenta a contestação da exigência fiscal.

A impugnação determina os limites do litígio, vedada a inovação em sede de recurso voluntário. Eis o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Escapam dessa regra matérias de ordem pública, as quais transcendem aos interesses das partes, sendo possível a cognição de ofício pelo julgador, após avaliação da situação concreta.

Quando da impugnação, o contribuinte não alegou qualquer fato capaz de cercear o seu direito de defesa, decorrente de motivação defeituosa no auto de infração, que pudesse acarretar dificuldade para a contestação do lançamento fiscal.

O silêncio da pessoa jurídica na peça inaugural inviabiliza a arguição da matéria apenas no apelo recursal, uma vez que a discussão resta superada pela preclusão.

Para não pairar dúvidas, oportuno assinalar que a auto de infração descreve os fatos, apresenta a base legal para o arbitramento e deixa transparente o critério adotado para aferição da mão de obra empregada na obra de construção civil. Por sinal, os dados referentes à obra foram extraídos das informações prestadas na DISO, preenchida pelo contribuinte na solicitação de certidão de regularidade fiscal, datada de 04/05/2007.

Para efeito de aferição indireta, o agente fazendário adotou o Custo Unitário Básico (CUB), constante das tabelas divulgadas mensalmente na Internet pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil (Sinduscon) no Estado do Paraná, unidade da Federação onde se situa a obra.

Quanto à distribuição do ônus probatório, a autoridade fiscal alegou que a contabilidade não registrava o movimento real da remuneração empregada na obra de construção civil e procedeu à apuração das contribuições devidas, com base na técnica de aferição indireta (art. 33, § 6º, da Lei nº 8.212, de 1991).

Diferente do exposto no recurso voluntário, a fiscalização apresentou os elementos de prova para fazer prevalecer os fatos afirmados no lançamento, cabendo à empresa o ônus probatório em contrário. É dizer, incumbe ao interessado demonstrar a inocorrência dos fatos alegados pela Fazenda Pública, podendo valer-se de todos os meios de prova admitidos no processo administrativo fiscal.

Aliás, assinalou o acórdão de primeira instância que a peça impugnatória, em momento algum, rebateu a partir de dados numéricos a conclusão da fiscalização no sentido de que a escrituração contábil da empresa não retrata a totalidade dos custos envolvidos na construção do imóvel, levando-se em consideração a destinação, o número de pavimentos, o padrão e o tipo de obra.

Não há que se falar em decretação da nulidade do auto de infração quando o ato administrativo encontra-se revestido dos requisitos exigidos para a constituição do crédito tributário.

Rejeito, portanto, as preliminares.

Mérito

De acordo com o Relatório Fiscal, a recorrente contratou prestadora de serviços para execução de parte da construção de 8 (oito) unidades residenciais de alvenaria, com área total de R\$ 1.745,40 m².

No primeiro momento, foi apresentado contrato de R\$ 45.000,00 com a W M Empreiteira de Obras Ltda/Construget Construção Ltda. Posteriormente, a dona da obra apresentou outro contrato com a mesma prestadora, na mesma data, no importe de R\$ 27.000,00, em substituição ao anterior, sendo este último o valor contabilizado pela empresa, conforme as notas fiscais e retenções.

A remuneração declarada, vinculada ao contrato, relativa à mão de obra terceirizada corresponde a R\$ 33.820,75, montante superior ao total faturado pela empresa prestadora. O prestador contratado ficou responsável pelos encargos trabalhistas, sociais e fiscais, além do fornecimento de ferramentas e máquinas e equipamentos elétricos manuais indispensáveis à execução dos serviços.

É de se destacar que os serviços contratados não possuem grau de imprevisibilidade capaz de dificultar a estimativa de custos e lucros, sendo pouco provável a celebração de negócio comercial entre as partes com preço total insuficiente para cobrir, até mesmo, os dispêndios do executor com os salários pagos aos trabalhadores.

Com base nessas evidências, resta comprometido o custo real da contratação dos serviços prestados por terceiros aplicados à obra da construção civil e, por consequência, a própria escrituração contábil do contribuinte, como prova regular e formalizada do custo total da obra. Naturalmente, a dúvida estende-se ao montante dos salários pagos pela execução da construção (art. 33, § 6º, da Lei nº 8.212, de 1991).

Para efeito de verificar a compatibilidade do somatório dos valores contabilizados pela empresa a título de custo da obra residencial, a fiscalização calculou que os recolhimentos efetuados representam apenas 70% da remuneração da mão de obra despendida na execução da área total do imóvel, obtida com base na área construída e no padrão da obra, utilizando-se do CUB divulgado pelo Sinduscon/PR.

Embora admita prova em contrário, restou demonstrada a causalidade com o fato que se pretende dar por ocorrido, daí porque plausível a remuneração da mão de obra declarada não corresponder ao custo real das unidades residenciais. Os indícios são sérios e convergentes, ganhando, ao final, força probante.

Assim como na impugnação, o apelo recursal não refuta com fundamento em dados numéricos as conclusões da fiscalização, até se omite sobre os fatos narrados, pois nem mesmo explica as circunstâncias do contrato firmado com a prestadora de serviços, tendo em vista o valor total pago para execução dos serviços.

Quando do pedido de certidão de regularidade fiscal da obra, os recolhimentos efetuados com vinculação inequívoca à obra não atingiram a regularização mínima de 70% da área total do imóvel. Na ocasião, o plantão fiscal deixou de aproveitar para dedução o percentual de 5% do valor da nota fiscal de aquisição de concreto usinado, posteriormente aceito pela fiscalização tributária.

Dada a impossibilidade de auditoria fiscal, em até 10 (dez) dias, da obra de construção civil sob responsabilidade de pessoa jurídica com prova de contabilidade, a certidão negativa foi liberada, sem prejuízo da possibilidade de futura ação fiscal no contribuinte. Segundo a recorrente, a certidão foi emitida pelo plantão fiscal no dia 27/06/2007 (art. 477, da Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005).

Os procedimentos estabelecidos em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil para emissão de certidão não obstam à deflagração de auditoria fiscal para verificação do cumprimento das obrigações tributárias. Independentemente do documento de regularidade fiscal, permanece o direito de o Fisco cobrar qualquer importância considerada devida, apurada em momento posterior, desde que respeitado o prazo decadencial para o lançamento de ofício.

Tampouco o parâmetro de 70% utilizado para facilitar a liberação da certidão negativa, vigente à época do pedido, significa o cumprimento das obrigações tributárias decorrentes da obra, quando há indícios que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração paga pela execução da obra de construção civil, após avaliação do somatório da mão de obra própria e terceirizada.

Uma vez instaurada ação fiscal no ano de 2009, ocorreu a perda da espontaneidade do sujeito passivo em relação às infrações investigadas, estando sujeito ao lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), veiculado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Na hipótese de lançamento de ofício pela falta de recolhimento de contribuições destinadas a terceiros, cabe a aplicação de multa no percentual de 75% (setenta e cinco por

cento), conforme art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, que remete expressamente ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:¹

Lei 8.212, de 1991

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, de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

(...)

Confunde-se a empresa recorrente quando reclama a limitação da multa ao percentual de 20% (vinte por cento) com fundamento no inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Com efeito, o art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, versa sobre penalidades pelo descumprimento de obrigação acessória, por deixar a empresa de apresentar no prazo fixado a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), ou apresentá-la como incorreções ou omissões. O dispositivo de lei é inaplicável quando há falta de pagamento ou de recolhimento de tributo.

Em suma, não merece reforma a decisão de primeira instância.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO as preliminares e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess

¹ As contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros) estão sujeitas aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios das contribuições previdenciárias, nos termos da Lei nº 8.212, de 1991 (art. 3º, da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007).