ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10980.724937/2010-11

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

Processo nº	10980.724937/2010-11
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2202-004.784 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	11 de setembro de 2018
Matéria	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente	CENTRO DE ESTUDOS SUPERIORES POSITIVO LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/09/2010

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSABILIDADE. ARBITRAMENTO.

A empresa é obrigada a arrecadar e recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo referentes às obras de construção civil sob sua responsabilidade.

O proprietário da obra é responsável pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a remuneração mensal da mão-de-obra utilizada na construção civil.

O montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil será obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada proporcional à área construída e ao padrão de construção.

CONSTRUÇÃO CIVIL. FORNECIMENTO DE COMPONENTES PRÉ-MOLDADOS. REDUÇÃO DE 70%. NÃO CABIMENTO.

Para que o contribuinte possa ter o benefício da redução de 70% no valor da remuneração apurada, em virtude de utilização de componentes pré-moldados, o percentual do material pré-moldado fornecido deve ser, no mínimo, de 40% do custo global da obra.

DILAÇÃO PROBATÓRIA,

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbindo deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

INCIDÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO.

A competência do lançamento é determinada pelo mês de emissão do ARO, época que se deu na vigência das disposições introduzidas pela Medida Provisória 449/2008 (convertida na Lei 11.941, de 27/05/2009).

MULTA. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 04.

Nos termos da Súmula CARF nº 4, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, José Ricardo Moreira (suplente convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Ronnie Soares Anderson.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 10980.724937/2010-11, em face do acórdão nº 02-40.039, julgado pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), em sessão realizada em 27 de agosto de 2012, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

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

> *"Trata-se de crédito lançado contra o contribuinte acima identificado que, de acordo com o relatório fiscal de fls. 112 a 152, refere-se a contribuição destinada à Seguridade Social,*

parte dos segurados, incidente sobre a remuneração dos empregados, apurada por aferição indireta.

Foram verificadas na ação fiscal, as obras de construção civil matrículas CEI 41.390.03200/75 (Centro de Exposições), 41.390.03198/71 (Centro Esportivo) e 41.390.03199/73 (Grande Teatro) detalhadas, respectivamente, nos itens 4, 5 e 6 do relatório fiscal.

Relativamente às obras dos centros de exposições e esportivo, a fiscalização constatou utilização de mão-de-obra não declarada e não recolhimento da totalidade das contribuições previdenciárias devidas, uma vez que as remunerações declaradas nas GFIPs específicas das obras eram insuficientes para realização de todos os serviços.

Quanto à obra Grande Teatro, aduz o auditor que não se comprovou a mão-de-obra utilizada na mesma.

Segundo a autoridade lançadora, nos anos de 2007 a 2009, a empresa deixou de contabilizar em títulos próprios todos os custos relativos às obras de construção civil objeto da ação fiscal, conforme descrição do item 7 do relatório fiscal. Foi lavrado o auto de infração (CFL 34) nº 37.293.871-0.

Acrescenta que por não contabilizar todos os custos relativos às obras de construção civil em títulos próprios, os livros contábeis apresentados não atendem as formalidades legais, são deficientes e falta registro em contas individualizadas por obra de todos os fatos geradores de contribuições sociais. Foi lavrado o auto de infração (CFL 38) 37.293.872-8.

De acordo com o relatório fiscal, mesmo intimada pelo Termo de Início de Procedimento Fiscal, de 24/8/2010, a empresa deixou de apresentar os Certificados de Conclusão das Obras Centro de Exposições, Centro Esportivo e Grande Teatro, alegando não possui-los.

O lançamento deu-se, então, por aferição indireta, efetuando-se o cálculo da mão de obra empregada com base no CUB – Custo Unitário Básico.

No procedimento fiscalizatório, foram estabelecidos três padrões de auditoria: dois relativos ao custo da mão-de-obra e outro relativo a capacidade de produção dos empregados alocados na obra.

No padrão de auditoria "custo da mão-de-obra" teve-se como objetivo comparar o custo da mão-de-obra declarado em GFIP com o valor contido no CUB – custo unitário básico divulgado pelo Sinduscon-PR, conforme itens 4.3 (Centro de Exposições), 5.3 (Centro Esportivo) e 6.3 (Grande Teatro), inclusive subitens.

No padrão "remuneração da mão-de-obra terceirizada informada em GFIP" teve-se como objetivo comparar os totais mensais das remunerações declaradas nas GFIPs específicas com o custo dos serviços mensais executados na obra, a fim de mensurar a mão-de-obra terceirizada formalmente declarada e avaliar a capacidade de executar todos os serviços contratados

(itens 4.4 (Centro de Exposições), 5.4 (Centro Esportivo) e 6.4 (Grande Teatro), inclusive subitens).

O autuado firmou contrato de construção no regime de preço fechado, em 2/7/2007, com a empresa Ferreira Filho Engenharia Ltda. Estabeleceu-se na cláusula terceira do referido contrato que a contratada poderia firmar contratos de subempreitada com outras construtoras e que o faturamento seria efetuado diretamente para a contratante. A relação das subcontratadas, notas fiscais e valores constam do relatório fiscal (itens 4.4.2, 4.4.3, 5.4.2, 5.4.3, 6.4.2 e 6.4.3).

No padrão "produtividade da mão-de-obra" teve-se como objetivo mensurar a capacidade de execução dos serviços através do confronto entre as horas de trabalho efetivamente alocadas na obra com as horas de trabalho orçadas (itens 4.5 (Centro de Exposições), 5.5 (Centro Esportivo) e 6.5 (Grande Teatro), inclusive subitens).

Nos itens 4.6, 5.6 e 6.6, o auditor fiscal faz considerações a respeito das justificativas apresentadas pela empresa de que nas obras foram utilizadas lajes e estruturas pré moldadas e estruturas especiais para o telhado e deve ser enquadrada na IN/SRP 3/2005 com redução de 70% no cálculo do valor da mão-de-obra, entendendo como correto o procedimento por ele adotado.

Em atendimento ao Termo de Intimação 03, o contribuinte apresentou diversas notas fiscais e o contrato firmado com a empresa LC Costa Engenharia Ltda, cujo objeto consiste na execução da estrutura pré-fabricada de concreto e das fundações do Centro de Eventos e Exposições.

Da análise das notas fiscais apresentadas constante dos itens 4.6.4 a 4.6.5, constatou-se que:

- Somente parte da estrutura da obra foi executada com pré-moldado e, mesmo assim, sem a prova concreta do fornecimento das peças (não foram apresentadas notas fiscais de venda de pré-moldados).

- Não há elementos objetivos suficientes como prova para aplicação da redução de 70% no valor da remuneração, como previsto no artigo 364 da Instrução Normativa RFB 971.

Informa ainda a fiscalização que a empresa não se manifestou sobre as divergências apontadas nos comparativos entre horas orçadas e efetivamente alocadas na obra.

Concluiu o auditor fiscal, considerando que os empreendimentos foram integralmente concluídos e que os dados apresentados nos itens relativos ao padrão de auditoria "remuneração da mão-de-obra terceirizada informada em GFIP" e "produtividade da mão-deobra" comprovam os indícios apontados no item relativo ao padrão "custo da mão-de-obra", bem como a inconsistência das justificativas da empresa, que os segurados, cujas remunerações foram declaradas nas GFIPs das obras, foram insuficientes para a realização de todos os serviços. Inferiu, desse modo, que houve utilização de mão-de-obra não declarada e não recolhimento da totalidade das contribuições

previdenciárias incidentes sobre as remunerações de todos os empregados utilizados na execução das obras.

Foi constituído o crédito previdenciário no valor de R$ 376.363,23.

O contribuinte teve ciência da autuação em 19/11/2010, fl. 2, e apresentou impugnação em 20/12/2010, fls. 518 a 546, com as seguintes alegações:

RAZÕES DE FATO

Contratou com a Ferreira Filho Construções Ltda a construção do Centro de Exposições, do Centro Esportivo e do Teatro Positivo.

A obra poderia ser executada mediante contratação de subempreitada, conforme autorizado na cláusula terceira do contrato.

O agente fiscal entendendo que os livros contábeis do impugnante não atendem as formalidades legais, utilizou-se dos métodos "custo da mão-de-obra, custo unitário real e remuneração da mão-de-obra terceirizada informada em GFIP", para apurar a mão-de-obra empregada na construção.

Com isso, concluiu-se que o impugnante empregou mão-de-obra insuficiente à construção das obras do Centro de Exposições e do Centro Esportivo e, que relativamente ao Grande Teatro houve mão-de-obra não declarada. Consequentemente, segundo o auditor, o contribuinte recolheu a menor as contribuições previdenciárias devidas.

A aferição indireta só pode ser aplicada quando houver recusa ou sonegação de documentos e informações por parte do contribuinte, o que não ocorreu no caso.

O auditor fiscal equivocadamente, deixou de considerar a aplicação de material pré-moldado e/ou pré-fabricado na construção das obras, o que por si, implicaria redução da mão-de-obra aplicada e, por conseguinte, das contribuições devidas pelo empreiteiro.

Para afastar a comprovação documental de que mais de 40% dos materiais empregados na construção são de pré-moldados e/ou pré-fabricados, o agente fiscal utilizou-se do argumento de que os documentos fiscais apresentados pelo impugnante não indicam, de forma precisa, em qual obra o referido material foi empregado.

Entretanto, não há na legislação atinente à emissão de nota fiscal de venda de mercadoria, dispositivo que imponha ao emitente do documento a indicação da obra em que a mercadoria vendida será aplicada.

Todos os materiais descritos nos documentos, com indicação do seu endereço e em data contemporânea à realização das obras passaram a integrá-las.

O baixo índice de utilização de mão-de-obra nas construções em comento, além da utilização de produtos pré-moldados e pré-fabricados, justifica-se pela utilização de grande quantidade de

concreto usinado e de equipamentos tecnológicos capazes de reduzir o emprego de mão-de-obra.

Finaliza, dizendo que lançamento fiscal encontra-se em descompasso com o ordenamento jurídico. Primeiro, porque é ilegal a aplicação do arbitramento – aferição indireta, pois o contribuinte apresentou todos os documentos e livros fiscais solicitados pelo auditor fiscal. Segundo, porque o sujeito passivo no caso em questão é a empresa Ferreira Filho Engenharia Ltda e as demais subcontratadas. Terceiro, porque a ora impugnante faz jus à redução de 70% incidente sobre o valor da remuneração paga, na forma do artigo 364 da INRFB 971/2009, benefício esse decorrente da aplicação de material pré-moldado e/ou pré-fabricado em percentual igual ou superior a 40% dos produtos aplicados na obra.

RAZÕES DE DIREITO ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA

A fiscalização ao imputar ao impugnante o dever de recolher as contribuições previdenciárias supostamente devidas pelas empreiteiras/subempreiteiras, acabou por eleger contribuinte diverso daquele estabelecido pelo artigo 195 da Constituição Federal e alheio à relação jurídico-tributária em questão, contrariando o artigo 128 do CTN.

A responsabilidade solidária do autuante só poderia ser aplicada após frustradas todas as tentativas possíveis de receber as contribuições previdenciárias das prestadoras de serviço de construção, empreiteiras e subempreiteiras.

Por se tratar de responsabilidade subsidiária, como é o caso, deve ser aplicado o benefício de ordem, exaurindo as tentativas de satisfação de sua pretensão junto ao contribuinte de direito, para depois exigir do tomador dos serviços as contribuições não recolhidas.

Conforme GPS em anexo (doc. 5), o impugnante exigiu de seus prestadores de serviços todos os comprovantes de pagamento relativos à contribuição previdenciária em comento, demonstrando sua boa fé.

REGIME MENSAL DE COMPETÊNCIA

A autoridade fiscal lançou a contribuição em 09/2010, contrariando o artigo 22 da Lei 8.212/1991 que estabelece que a obrigação previdenciária é devida mensalmente, no curso da execução das obras.

Não foram observados na autuação os requisitos previstos nos artigos 30 da Lei 8.212/1991e 10 do Decreto 70.235/1972, por não discriminar com clareza e precisão, o fato gerador e o período de apuração das contribuição exigida.

AFERIÇÃO INDIRETA

Se a fiscalização entendeu que a mão-de-obra utilizada para a construção dos referidos bens não foi devidamente declarada, deveria, então exigir a contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários do prestador de serviço, das empreiteiras e subempreiteiras, mas não do impugnante.

Possuindo a empresa escrita contábil que permite a identificação de todos os prestadores de serviços, não é permitido ao fisco utilizar o método de aferição indireta, o que se dá em observância aos princípios da segurança jurídica e legalidade.

A inexistência de contabilização dos custos relativos à obra em títulos próprios não autoriza a utilização da sistemática da aferição indireta. Não obstante tal fato, o impugnante criou para cada obra, uma conta distinta, onde lançou individualmente, respectivos custos, o que se comprova pela análise dos livros contábeis já apresentados à autoridade fiscal.

Como observou a fiscalização, o impugnante apresentou todos os documentos e livros fiscais relativos à execução das obras, afastando toda e qualquer alegação de infração à legislação previdenciária.

Não há indício de que a contabilização do impugnante contém erro ou omissão quanto à mão de obra utilizada nos empreendimentos, o que impede a utilização do método de aferição indireta.

A apresentação de livros fiscais com pequenas incorreções, não tem o condão de levar à desconsideração integral da contabilidade do contribuinte, principalmente se os livros apresentados permitirem apuração da mão de obra utilizada para execução das obras realizadas e o recolhimento da contribuição em questão por parte dos prestadores de serviço.

Somente a inexistência de contabilidade autoriza a aferição indireta, conforme artigo 33, §§ 4º e 6º, da Lei 8212/1991.

O auditor fiscal utilizou apenas dados estatísticos, não observando a realidade dos fatos, qual seja, a de que a construção dos empreendimentos se deu mediante utilização de material pré-moldado, pré-fabricado e de concreto usinado, o que por si comprova suficiência da mão-de-obra empregada.

Inexiste irregularidade capaz de ensejar a desconsideração da contabilidade do impugnante, uma vez que o movimento registrado coincide com a real remuneração despendida para os segurados alocados no respectivo canteiro.

INCONSISTÊNCIAS DO LANÇAMENTO. EQUIVOCADA APLICAÇÃO E CUSTOS UNITÁRIOS BÁSICOS DE CONSTRUÇÃO - CUB.

O auditor fiscal, além de tomar por base o CUB de 08/2010, aplicou equivocadamente a tabela GI e a tabela CSL (comercial salas e lojas) para o Centro de Exposições e para as obras do Centro Esportivo e Grande Teatro a tabela ACL-8N (comercial andares livres).

As obras mencionadas como se verifica pelo parecer anexo (Doc. 06), possuem as características inerentes ao projeto galpão industrial e não de salas comerciais ou de estabelecimentos comerciais com andares livres (artigo 346 da INRFB 971/2009).

O artigo 346, IV, "j", da referida IN, é taxativo ao classificar ginásios de esportes como projeto galpão industrial,

equivocando o auditor ao enquadrar o Centro de Esportivo na tabela CAL-8N, enquanto o correto seria na tabela GI.

Relativamente ao Centro de Exposições enquadrado nas tabelas CSL e GI deveria ter sido feito exclusivamente na tabela GI, por expressa determinação do artigo 346, IV, "d", da IN 971/2009.

Anexa fotos das construções do Centro Esportivo e de Eventos (Doc. 07) e parecer técnico (Doc. 06), demonstrando a impropriedade do enquadramento efetuado pela fiscalização.

A obra do Grande Teatro deve ser enquadrada na tabela GI, pois o mesmo possui destinação e construção similar ao Centro de Exposições.

Requer sejam as obras enquadradas na tabela GI, procedendo-se novo cálculo para fins de lançamento das contribuições em questão.

EQUIVOCADA DESCONSIDERAÇÃO DA REDUÇÃO PREVISTA NOS ARTIGOS 364 E SEGUINTES DA INRFB 971/2009.

Mais de 40% dos componentes utilizados nas obras são pré-moldados e/ou pré-fabricados, como provam os documentos fiscais e os projetos arquitetônicos apresentados pelo impugnante, sendo devida a redução de 70% do valor da remuneração para fins de apuração da contribuição previdenciária.

Sob o argumento de que as notas fiscais apresentadas não indicam com exatidão, o CEI da obra a que se destinam, o auditor fiscal desconsiderou sua existência e aplicou método de aferição indireta para apuração da contribuição previdenciária.

Pretende provar o alegado por meio de pericial que será oportunamente acostada ao Processo Administrativo Fiscal instaurado após o protocolo da presente impugnação.

APLICAÇÃO DE MULTA CONFISCATÓRIA PELA IMPUGNADA.

A multa aplicada pelo auditor fiscal (Lei 8.212/1991, artigo 35-A, acrescentado pela Lei 11.941/2009), não observa a legislação de regência à época da ocorrência dos fatos que deram origem à autuação, deixando de observar o artigo 144 do CTN.

Além disso, a penalidade imposta se mostra desproporcional, evidenciando o seu nítido caráter confiscatório.

Nenhuma das circunstâncias agravantes da aplicação da multa está configurada na hipótese em questão.

A incidência dos juros de mora com base na taxa SELIC vem sendo reiteradamente afastada pelo Conselho Administrativo de Recurso Fiscais – CARF, conforme acórdão que cita.

Requer:

O recebimento, processamento e provimento integral da impugnação para reconhecer a absoluta inexistência de relação jurídico-tributária, anulando o auto de infração.

> *A suspensão da exigibilidade dos créditos tributários arrolados no auto de infração, em observância ao disposto no artigo 151, III, do Código Tributário Nacional.*
>
> *A produção de todos os meios de prova em direito admitidas, em especial prova pericial que será oportunamente acostada ao Processo Administrativo Fiscal.*
>
> *Este processo está sendo analisado pela Delegacia de Julgamento de Belo Horizonte – DRJ/BHE/MG, por determinação da Portaria Sutri n º 3.237, de 12/8/2011, do Subsecretário de Tributação e Contencioso da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme despacho de fl. 831 do processo 10980.724935/2010-22 a que este está apensado."*

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada pela contribuinte, mantendo, assim o crédito tributário lançado, na integralidade.A contribuinte, inconformado com o resultado do julgamento, apresentou recurso voluntário, às fls. 847/887, reiterando as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Consoante relatado, o crédito é referente a contribuições dos segurados, incidentes sobre a remuneração de mão-de-obra empregada na execução de obras de construção civil, apurada por aferição indireta proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra.

Ilegitimidade do sujeito passivo indicado - ilegitimidade da cobrança.

Alega a contribuinte não ser o sujeito passivo da obrigação e que a exigência do crédito tributário deveria recair sobre a empreiteira e subempreiteiras.

A DRJ de origem bem apreciou a matéria, referindo que de acordo com o artigo 322, inciso XXXII, da Instrução Normativa RFB 971/2009, considera-se proprietário do imóvel a pessoa física ou jurídica detentora legal da titularidade do imóvel, sendo este, o proprietário, o responsável, dentre outros, pelas obrigações previdenciárias decorrentes de execução de obra de construção civil (art. 325). Prossegue o voto da DRJ, nos seguintes termos, adotando tais fundamentos como razões de decidir:

> *"Conforme verificação feita nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil e como consta do relatório fiscal, o Centro de Estudos Superiores Positivo Ltda efetuou as matriculas de suas obras no Cadastro Específico do INSS – CEI, sendo: - 41.390.003200/75 – Centro de Exposições; - 41.390.03198/71 – Centro Esportivo; e 41.390.03199/73 – Obra Teatro.*
>
> *Assim, os procedimentos de auditoria-fiscal devem ser realizados no sujeito passivo, enquanto titular da matrícula no CEI, na*

> *condição de proprietário, dono da obra, incluindo a verificação da mão-de-obra própria e a mão-de-obra de terceiros, a partir da análise da escrituração contábil, folha de pagamento e respectivos documentos de suporte, notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, contratos de prestação de serviços, GFIP, dentre outros."*

Logo, não tem razão a contribuinte quando afirma não ser ela o sujeito passivo da obrigação principal lançada por meio do auto de infração combatido.

Aferição indireta.

Assevera a contribuinte que é ilegal a aplicação do arbitramento – aferição indireta, pois apresentou todos os documentos e livros fiscais solicitados pelo auditor.

Consoante se verifica, os fatos que ensejaram a utilização do método da aferição indireta foram devidamente explicitados pela autoridade lançadora, no relatório fiscal, mais especificadamente nos itens 3.6, 7 e 8, consistindo em síntese:

> *3.6) Em decorrência da apresentação de livros contábeis que não atendem as formalidades legais e, ainda considerando que a mão-de-obra declarada em GFIP é insuficiente para a execução das obras matrículas CEI 41.390.03200/75 (Centro de Exposições) e CEI 41.390.03198/71 (Centro Esportivo) e, também, pela não comprovação da mão-de-obra utilizada na execução da obra matrícula CEI 41.390.03199/73 (Grande Teatro), as contribuições previdenciárias devidas em função da execução das mesmas foram apuradas por AFERIÇÃO INDIRETA.*
>
> *7) DA AUDITORIA CONTÁBIL*
>
> *7.1) os custos incorridos na execução das obras foram contabilizados em contas únicas sem que fosse observada a previsão legal de contabilização em títulos próprios. Este critério contábil adotado pela empresa impossibilita a identificação de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias haja vista a contabilização dos custos de forma englobada em uma única conta.[...]*
>
> *7.2) O procedimento contábil assim adotado não atende ao previsto no artigo 32, inciso II, da Lei 8.212, de 24/07/1991 e no artigo 225, inciso II e parágrafo 13 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999. [...]*
>
> *7.3) Também se constata não existir subconta específica das obras, relativa a retenção de 11% incidente sobre os valores brutos das notas fiscais emitidas pelos prestadores de serviços.[...] a contabilização de retenções de 11% foi efetuada na conta genérica 215030 – outros impostos. Nesta conta constam lançamentos relativos a diversos outros impostos, tais como: IRRF, PIS, COFINS, CSLL, ISS, INSS. [...]*
>
> *7.4) [...] foi lavrado o auto de infração 37.293.871-0 (CFL 34).*
>
> *7.5) [...] a empresa apresentou livros contábeis que não atendem as formalidades legais, considerados desta forma, por disposição legal, como "documentos deficientes". Esta conduta configura-se como infração prevista na legislação federal, tendo*

sido lavrado o auto de infração 37.293.872-8 (CFL 38 – legislação citada no item 9 abaixo).

8) DAS CONCLUSÕES FINAIS (reflexos da AUDITORIA DAS OBRAS E DA CONTABILIDADE na AUDITORIA FISCAL)

8.1) Considerando a apresentação deficiente de documentos e, ainda, considerando que a mão-de-obra declarada em GFIP é insuficiente para a execução das obras, aferiu-se a remuneração da mão de obra empregada, com base nos fundamentos descritos no item 9 deste relatório, utilizando-se dos procedimentos previstos n Seção II do Capítulo IV da Instrução Normativa RFB 971, de 13/11/2009 (trata da regularização de obra por aferição indireta com base na área construída e no padrão de construção).

Tal situação configura hipótese prevista na Lei 8.212/1991, artigo 33:

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).

[...]

§ 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.

§ 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.***

(grifou-se)

A Lei 8.212/1991 determina no artigo 32, inciso II, que é obrigação da empresa lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições da empresa e os totais recolhidos. De igual forma, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, no artigo 225, inciso II e § 13º, determina:

Art.225. A empresa é também obrigada a:

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

§ 13. Os lançamentos de que trata o inciso II do caput, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da

> *ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:*
>
> *[...]*
>
> *II - 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 empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.*

Com relação a obras de construção civil, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, estabelece que:

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

Ainda, a IN 971/2009, artigo 447, inciso IV, alínea "c", como acertadamente o acórdão *a quo* mencionou, prevê a aplicação da aferição indireta quando constatada a impossibilidade de execução do serviço contratado, tendo em vista o número de segurados constantes em GFIP ou folha de pagamento específica, mediante confronto desses documentos com as respectivas notas fiscais, faturas, recibos ou contratos.

Assim, quanto a alegação de que não poderia ser utilizado o critério de aferição indireta porque foram apresentados todos os documentos solicitados, concordo com o entendimento exposto no acórdão recorrido de que não basta a simples disponibilização dos livros contábeis, mas é necessário que os mesmos estejam de conformidade com a legislação.

Portanto, tendo em vista que o Auto de Infração foi lavrado de conformidade com a legislação vigente à época de sua lavratura, não há que se falar em nulidade do mesmo, posto que foi constituído observando o princípio da legalidade. A atividade administrativa é obrigatória e vinculada, devendo a autoridade fiscal obediência à norma válida no ordenamento jurídico, conforme determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, sob pena de responsabilidade administrativa.

Fornecimento de componentes pré-moldados.

Quanto a possibilidade de aplicação do redutor de 70% no valor da remuneração apurada, verifica-se, conforme apurado pela autoridade lançadora (fls. 123 a 125 – Das considerações sobre as justificativas da empresa), que não restou comprovado pelos documentos apresentados em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 03, a utilização de material pré-moldado em percentual igual ou superior a 40% do somatório atualizado dos valores brutos das notas fiscais de fornecimento e montagem dos elementos pré-fabricados e/ou pré-moldados, como determinado no artigo 364 da IN RFB 971/2009:

> *Art. 364. A obra de construção civil que utilize componentes pré-fabricados ou pré-moldados será enquadrada de acordo com o disposto nos arts. 346 a 348 e terá redução de 70% (setenta por cento) no valor da remuneração apurada de acordo com o art. 359, desde que:*
>
> *I - sejam apresentados, conforme o caso:*
>
> *a) a nota fiscal ou a fatura mercantil de venda do pré-fabricado ou do pré-moldado e a nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, emitidas pelo fabricante, relativas à aquisição e à instalação ou à montagem do pré-fabricado ou do pré-moldado;*
>
> *b) a nota fiscal ou a fatura mercantil do fabricante relativa à venda do pré-fabricado ou do pré-moldado e as notas fiscais, as faturas ou os recibos de prestação de serviços, emitidos pela empresa contratada para a instalação ou a montagem;*
>
> *c) a nota fiscal ou a fatura mercantil do fabricante, se a venda foi realizada com instalação ou montagem;*
>
> *II - o somatório dos valores brutos das notas fiscais ou das faturas previstas no inciso I, em cada competência, atualizado com a aplicação das taxas de juros previstas na alínea "b" do inciso II e no inciso III do art. 402, desde a data da emissão desses documentos até o mês anterior ao da emissão do ARO, seja igual ou superior a 40% (quarenta por cento) do CGO, calculado conforme o art. 350, observado o enquadramento no tipo 11 (alvenaria), previsto no § 2º.*

A contribuinte não apresentou outros elementos em sua impugnação diferentes daqueles apresentados à fiscalização, como prova de atendimento ao dispositivo acima citado e com isso, fazer jus a redução pleiteada.

Importa referir que é ônus exclusivo da contribuinte comprovar o que alega. Assim, não sendo provado o fato constitutivo do direito alegado pela contribuinte, com fundamento no artigo 373 do CPC/2015 e artigo 36 da Lei n° 9.784/99, deve-se manter sem reparos o acórdão recorrido.

Regime mensal de competência.

Considerando a apresentação deficiente de documentos e que a mão-de-obra declarada em GFIP foi insuficiente para a execução das obras, o salário de contribuição foi aferido utilizando-se dos procedimentos previstos na Seção II do Capítulo IV da IN RFB 971/2009, que trata da regularização de obra por aferição indireta com base na área construída e no padrão de construção.

O cálculo da remuneração aferida teve por base o CUB de agosto de 2010, divulgado pelo Sinduscon-PR em setembro de 2010, respeitado o prazo de vigência do

Mandado de Procedimento Fiscal (início da ação fiscal 24/8/2010 e encerramento 18/11/2010), na forma do artigo 344, § 2º, inciso III, da IN RFB 971/2009. O lançamento só se daria por competência se a aferição tivesse ocorrido com base nas notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, o que não é o caso dos autos.

As bases de cálculo lançadas correspondem às diferenças entre as remunerações aferidas e a somatória das remunerações contidas nas notas fiscais de concreto e argamassa usinados (5%) e das remunerações declaradas em GFIPs válidas e atualizadas (item 8.2.4 do relatório fiscal – fl. 144).

Inconsistência do lançamento. - equivocada aplicação e custos unitários básicos de construção – CUB.

Pretende o autuado a retificação e a redução do valor do lançamento, sob o argumento de estar incorreto o enquadramento das obras procedido pela fiscalização na tabela CUB. Entende que o enquadramento do Centro Esportivo, do Centro de Exposições e do Grande Teatro seria na tabela GI, como galpão industrial. Apresenta parecer técnico assinado por administrador da empresa Sottomaior & Sottomaior acompanhado de fotos, fls. 811 a 828.

Conforme relatório fiscal, foi com base no projeto arquitetônico e alvará concedido pela Prefeitura que o fisco procedeu ao enquadramento das obras, sendo Centro Esportivo, com destinação comercial andares livres, enquadramento CAL-8N (área 5.220,00 m², valor CUB 1.033,97), Centro de Exposições, destinação comercial salas e lojas, enquadramento CSL 08N (áreas de apoio – 1.403,50 m² - valor do CUB 903,37) e galpão industrial (áreas de exposição – 7.175,00 m² - valor CUB 503,48), Teatro Positivo, destinação comercial andares livres, enquadramento CAL-8N (área 6.375,00 m² e valor CUB 1.033,97). É o que traz o relatório fiscal:

> *4.1 - Centro de Exposições - Pela análise do projeto arquitetônico, verifica-se que corresponde a empreendimento comercial constituído de três áreas de exposição e saguão de entrada (construção do tipo galpão industrial – 7.175,00 m²) e de diversas áreas de apoio (construção do tipo salas e lojas – restaurante, depósitos, escritórios, sanitários, copas, etc – 1.403,50 m²). As áreas destinadas a exposição estão assim distribuídas: área de exposição 1 – 2.050,00 m², área de exposição 2 – 790,00 m², área de exposição 3 – 3.780,00 m² e saguão de entrada – 555,00 m². A área construída total do empreendimento foi de 8.578,50 m².*
>
> *4.3.2 - No período de execução da obra o CUB médio apurado pelo Sinduscon com base na NBR 12.721/2006 para a construção de galpão industrial foi de 395,56R$/m² (tabela GI) e a participação média da mão-de-obra no CUB foi de 18,48% - 73,11 R$ p/m². Além das áreas de exposição (que se enquadra na tabela de "galpão"), também foram construídas outras edificações de apoio (que se enquadram na tabela "salas e lojas") e para estas o CUB médio foi de 720,76 R$/m² (tabela CSL-8N) e a participação média da mão-de-obra no CUB foi de 18,24% - 131,42 R$/m².*
>
> *4.3.3 - Considerando as áreas e os custos unitários aplicados a cada uma delas, tem-se que o CUB médio de toda a obra, conforme valores divulgados pelo Sinduscon – PR foi de 448,76 R$ p/m² e a participação média da mão-de-obra no CUB médio foi de 18,41% - 82,64 R$ p/m².*

> *5.1.1 - Centro Esportivo - trata-se de área destinada a práticas esportivas . Além das quadras poliesportivas existem grandes áreas construídas de apoio à atividades, tais como arquibancadas, diversos vestiários salas de aquecimento, banheiros masculinos e femininos, depósitos e diversas salas sem uso especificado.*
>
> *5.3.2 - Diante da complexidade do empreendimento – grande área coberta sob a qual existem grandes áreas construídas (não se assemelhando a nenhum projeto padrão específico), com salas sem uso específico, adotou-se para fins comparativos o custo médio do projeto padrão COMERCIAL ANDARES LIVRES (tabela CAL8N) previsto na norma NBR 12.721/2006. Esta opção fica referendada quando se compara o custo real unitário obtido pela empresa – 876,98 R$/m² com o custo unitário básico médio calculado pelo Sinduscon-PR – 822,68 m², sendo ambos bastante próximos.*
>
> *6.1/8.2.3 - Grande Teatro – corresponde a construção de um teatro sendo a área construída total do empreendimento igual a 6.375,00 m², destinação andares livres (CAL-8N).*

Os demonstrativos de cálculo da remuneração arbitrada por aferição indireta – CUB, das remunerações declaradas em GFIP, inclusive da mão-de-obra terceirizada, fornecimento de concreto usinado, horas alocadas e orçadas na obra e produtividade por unidade de serviço constam dos anexos de fls. 152 a 180 (Centro Esportivo), 181 a 206 (Centro de Exposições) e 207 a 222 (Teatro Positivo).

Sobre o enquadramento de obra de construção civil a Instrução Normativa RFB 971, de 13/11/2009, publicada no Diário Oficial da União de 17/11/2009, estabelece:

> *Art. 345. O enquadramento da obra de construção civil, em se tratando de edificação, será realizado de ofício, de acordo com a destinação do imóvel, o número de pavimentos, o padrão e o tipo da obra, e tem por finalidade definir o CUB aplicável à obra e o procedimento de cálculo a ser adotado.*
>
> *[...]*
>
> *Art. 346. O enquadramento da obra levará em conta as seguintes tabelas:*
>
> *I- PROJETO RESIDENCIAL*
>
> *[...]*
>
> *II - PROJETO COMERCIAL - ANDAR LIVRE, para os imóveis cujo pavimento-tipo seja composto de hall de circulação, escada, elevador e andar corrido sem a existência de pilares ou qualquer elemento de sustentação no vão, com sanitários*
>
> *privativos por andar;*
>
> *III - PROJETO COMERCIAL - SALAS E LOJAS, para os imóveis cujo pavimento-tipo seja composto de hall de circulação, escada, elevador, andar com pilares ou paredes divisórias de alvenaria e sanitários privativos por andar ou por sala;*
>
> *IV - PROJETO GALPÃO INDUSTRIAL, para os imóveis compostos de galpão com ou sem área administrativa, banheiros, vestiário e depósito,...*

[...]

V - PROJETO DE INTERESSE SOCIAL, para os imóveis que se destinam a:

[...]

§ 3º Caso haja, no mesmo projeto, construções com as características mencionadas nas tabelas previstas nos incisos I, II ou III e construções com as características das tabelas previstas nos incisos IV ou V do caput, deverão ser feitos enquadramentos distintos na respectiva tabela, sendo que as obras referidas nas tabelas dos incisos IV ou V serão consideradas, para efeito de cálculo, ***como acréscimo das obras mencionadas nas tabelas dos incisos I, II ou III****, observado o disposto no §1º deste artigo e no art. 369.*

[...]

§ 8º ***As edificações listadas nas alíneas do inciso IV, que contenham, no mesmo projeto, outras instalações, além das referidas neste inciso, serão enquadradas na tabela projeto comercial - salas e lojas****.*

(grifou-se)

Para contrapor os argumentos da fiscalização, o recorrente apresenta parecer técnico emitido pela Sottomaior & Sottomaior, assinado pelo administrador Luciano Sottomaior – CRA- PR 18377 e diz que os fatos serão provados oportunamente por laudo pericial.

Conforme referido pela DRJ de origem, a NBR 13752 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) tem por objetivo fixar as diretrizes básicas, conceitos, critérios e procedimentos relativos às perícias de engenharia na construção civil, bem como: classifica o objeto quanto à natureza; institui a terminologia, as convenções e as notações; define a metodologia básica aplicável; estabelece os critérios a serem empregados nos trabalhos; e prescreve diretrizes para apresentação de laudos e pareceres técnicos. Esta norma é exigida em todas as manifestações escritas de trabalhos periciais de engenharia na construção civil. O trabalho pericial é de exclusiva competência dos profissionais legalmente habilitados pelos Conselhos Regionais de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CREAs), de acordo com a Lei nº. 5.194/1966 (Regula o exercício das profissões de Engenheiro, Arquiteto e Engenheiro-Agrônomo, e dá outras providências).

Assim, concluiu-se no acórdão recorrido que considerando que o parecer anexado não preenche os requisitos acima, não pode ser aceito como prova suficiente para invalidar o feito fiscal. Quanto a pretensão do recorrente em relação à perícia que diz ser oportunamente realizada, cabe ressaltar que, conforme determina o artigo 16, inciso III, do Decreto 70.235/1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal, o recorrente deve apresentar, junto com a peça de defesa, as provas em direito admitidas, sob pena de preclusão. Dispõe o artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 16 A impugnação mencionará:

[...]

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim

> *como, no caso de perícia, o nome, endereço e qualificação profissional de seu perito;*

Verifica-se dos autos que a contribuinte não mencionou os motivos que justificariam o pedido de perícia, além disso, não foi indicado o perito e não foram formulados os quesitos em relação aos exames desejados, pelo que se aplica a regra do §1º, do mencionado artigo 16, Decreto 70.235/1972:

> *Artigo 16 [...]*
>
> *§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.*

Ademais, salienta-se que a oportunidade para tal se dá em impugnação, não podendo, somente em recurso voluntário, fazer o pedido com a devida atenção dos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

Importa referir, novamente, que é ônus exclusivo da contribuinte comprovar o que alega. Assim, não sendo provado o fato constitutivo do direito alegado pela contribuinte, com fundamento no artigo 373 do CPC/2015 e artigo 36 da Lei n° 9.784/99, deve-se manter sem reparos o acórdão recorrido. Ocorre que temos que no processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, da contribuinte ora recorrente.

Multa aplicada.

Alega o contribuinte que a multa aplicada não observou a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e que a aplicação de juros com base na taxa SELIC vem sendo afastada pelo Carf.

De acordo com as disposições da Instrução Normativa RFB 971/2009, a competência a ser considerada, como da ocorrência do fato gerador, é setembro de 2010 (aplicação do parágrafo segundo), como identificado nos demonstrativos de fls. 152, 181 e 207, e quando já tinha vigência as disposições introduzidas pela Medida Provisória 449/2008 (convertida na Lei 11.941/2009).

Alegação de caráter confiscatório da multa.

Quanto a suposta ofensa a Constituição Federal na aplicação de multa, importa referir a Súmula CARF nº 02, que impede a apreciação deste Colegiado de alegações de inconstitucionalidade.

> *Súmula CARF nº 02: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*

Taxa SELIC.

Em relação a aplicação da taxa SELIC, destaca-se que o CARF possui a Súmula CARF nº 04, que trata da legalidade da incidência da SELIC, vejamos:

> *Súmula CARF nº 04: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Conclusão.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator