



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11060.001611/2009-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-008.250 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de setembro de 2020
Recorrente COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS KRETA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 30/09/2004 a 26/10/2006

APRESENTAÇÃO DEFICIENTE DE DOCUMENTOS. AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

A apresentação deficiente de documentos, bem como a constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento, que a contabilidade da empresa não registra o real movimento de remuneração dos segurados a seu serviço, constituem-se motivos justos, bastantes, suficientes e determinantes para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, revertendo em desfavor da empresa o ônus da prova em contrário.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. 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 do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo - Relator

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

Relatório

Trata-se, na origem, de auto de infração para exigência de contribuições sociais previdenciárias, incidentes sobre a mão de obra utilizada em obra (matrícula CEI 36.000.01241/75 – Posto de Gasolina) e aferida indiretamente via custo unitário básico (CUB).

De acordo com o relatório fiscal (e-fls.18-22)

- A empresa, matriculou [a obra] com o CEI 39.240.00785/63 na Agência em Viamão, na qual efetuou os recolhimentos previdenciários e declarou-os em GFIP.
- ao solicitar regularização da obra na Agência em Livramento, através [da Declaração e Informação Sobre Obra] DISO de 01/12/2006, foi emitido outro número CEI 36.000.01241/75, por ter sido considerado a emissão do número anterior irregular
- Os recolhimentos efetuados na matrícula 39.240.00785/63 foram todos transferidos para a matrícula 36.000.01241/75,
- Na tentativa de regularização da obra, a empresa primeiramente apresentou DISO, que originou um Aviso de Regularização de Obras [ARO] em 21/11/2007 no valor de R\$ 34.375,96; inconformada com o valor, novamente apresentou mais notas fiscais, até então não apresentadas quando da primeira solicitação de regulamentação, onde originou novo ARO em 06/12/2007 no valor de R\$ 20.100,56 que também foi contestado pela empresa.
- Durante a fiscalização, a empresa apresentou Livro Diário 01/2004, 02/2005, 03/2006 e 04/2007 sem as formalidades legais, ou seja: Sem assinatura do empresário e sem autenticação na Junta Comercial, também não lançou em sua contabilidade os pagamentos feitos a empresa LOCATEC PROJETOS E CONSTRUCOES LTDA,
- Conforme se demonstra abaixo, os pagamentos deveriam ter sido lançados em suas datas de pagamentos nos Livros Diários 01/2004 e 02/2005:
 - Recibo de Pagamento de 26/11/2004 – R\$ 2.200,00
 - Recibo de Pagamento de 15/12/2004 – R\$ 2.500,00
 - Recibo de Pagamento de 23/12/2004 – R\$ 3.500,00
 - Recibo de Pagamento de 10/01/2005 – R\$ 3.000,00
 - Recibo de Pagamento de 25/01/2005 – R\$ 4.000,00
 - Recibo de Pagamento de 14/02/2005 – R\$ 4.000,00
 - Recibo de Pagamento de 25/02/2005 – R\$ 4.000,00
 - Recibo de Pagamento de 14/03/2005 – R\$ 4.000,00
 - Recibo de Pagamento de 25/03/2005 – R\$ 4.000,00
 - Recibo de Pagamento de 08/04/2005 – R\$ 3.500,00
 - Recibo de Pagamento de 25/04/2005 – R\$ 2.000,00
 - Recibo de Pagamento de 10/05/2005 – R\$ 2.000,00
 - Recibo de Pagamento de 25/05/2005 – R\$ 2.000,00
 - Recibo de Pagamento de 10/06/2005 – R\$ 2.000,00
- A empresa também deixou de reter a contribuição previdenciária, quando do pagamento feito para a empresa LOCATEC, deixando de cumprir o que determina o Art. 219 do Regulamento do Custeio da Previdência Social.

- Por deixar de cumprir o que determina o Art. 219 do Decreto 3.048/99, a empresa também deixou de isentar-se da responsabilidade solidária, sobre a contribuição previdenciária devida na contratação da mão de obra com a empresa LOCATEC
- Pela apresentação de livros sem as formalidades legais e pelo não lançamentos de despesas da obra na sua contabilidade, conforme já citado no item 9, não foi possível apurar o custo total da obra
- A contabilidade foi desconsiderada, primeiro por não preencher as formalidades legais e segundo, porque não registra a total utilização da mão de obra a seu serviço, passando a ser aferida conforme determina o Art 33, parágrafo 4 e 6 da Lei 8.212/91 e Art. 234 e 235 do Decreto 3.048/99

Esclarece a fiscalização que a apuração da remuneração da mão de obra por aferição indireta valeu-se dos critérios estabelecidos pela Instrução Normativa SRP 3, de 14 de julho de 2005. Acrescenta ainda que:

- A obra refere-se a um posto de gasolina construído numa área total de 1.743,46 m²;
- A obra é composta de um apartamento com 98,61 m², de Lojas com 260,30 m², de uma área coberta (bombas) 561,01 m², de uma área pavimentada em bloco de concreto intertravado de 429, 24 m² e de uma área de 394,30 m², esta não incluída no cálculo do custo da obra, por ser correspondente a jardinagem, passeios, rampas;
- A mão de obra paga pela empresa à empreiteira LOCATEC PROJETOS E CONSTRUÇÕES LTDA, relacionada no item 9, não integrou o Demonstrativo do Cálculo da Obra
- A empresa apresentou GPS — Guia da Previdência Social, pagas nas competências 04, 05 e 06/2005, no CEI 39.240.00785/63, como sendo da empresa LOCATEC, no código de pagamento 2208, que não foram informadas ao Demonstrativo do Cálculo da Obra, na apuração da mão de obra, porque a mão de obra que corresponde as GPS, não foram declaradas em GFIP podendo a empresa neste caso, solicitar a restituição das contribuições feitas de forma incorretas.

Ciência do auto de infração no dia 26/06/2009, por via postal, conforme aviso de recebimento (AR – e-fl. 26)

Impugnação (e-fls.28-37) apresentada no dia 24/07/2009, na qual a atuada alega:

- Impossível retroatividade da Lei 11.941/2009;
- Apresentação dos livros e documentos, que somente não foram registrados/contabilizados;
- Irregularidade da incidência da taxa SELIC;
- Descabimento dos parâmetros de arbitramento, hipótese excepcional;
- Falta somente do registro da empresa Locatec;
- Equívoco nas áreas de construção e critérios de aferição;

- Que o lançamento ignorou GFIPs e GPS;
- Impossibilidade de incidência de contribuições sobre área de obra de construção

Tendo em vista a divergência entre as áreas descritas no relatório fiscal com as áreas declaradas pela autuada, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) baixou o processo em diligência, para manifestação conclusiva.

Em novo relatório fiscal (e-fl. 57-58), afirmou a fiscalização que a declaração de áreas anexada pela empresa não condiz com a planilha de áreas da obra. Acrescenta que há carta de habilitação que comprova que as metragens construídas de alvenaria diferem da declaração de áreas anexada pela empresa. Aponta inconsistência entre as declarações de arquiteto apresentadas, constando que a área pavimentada (concreto intertravado) seria de 429,24 m² (e-fl. 71) ou de 708,63 m² (e-fl. 70).

Em contrarrazões (e-fls. 60-63), a autuada se manifestou no sentido de que a classificação da fiscalização não corresponde ao realmente construído, que seria de 257,60 m² de alvenaria para o prédio, 2,70 m² de alvenaria para guarita, 337,50 m² para a pista de abastecimento, totalizando 597,80 m², conforme planilha de e-fl. 68.

Impugnação julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), conforme acórdão e-fls 79-87. Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 30/09/2004 a 26/10/2006

AFERIÇÃO INDIRETA - CONTABILIDADE NÃO REGISTRA INTEGRALMENTE AS DESPESAS COM A CONSTRUÇÃO

Quando a contabilidade não registra as despesas efetivas com a construção cabe ao auditor o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias por aferição indireta, cabendo ao proprietário da obra prova em contrário.

Recurso Voluntário (e-fls. 88-102) no qual a recorrente alega:

- Impossível retroatividade da Lei 11.941/2009;
- Que foram apresentados todos os livros e documentos, faltando apenas requisitos formais (registro/contabilização) e o registro de um único prestador
- O arbitramento deve ser hipótese excepcional;
- As áreas de cada tipo valoradas pela fiscalização encontram-se equivocadas;
- Necessidade de consideração das GPSs;
- Que o lançamento desconsiderou as GFIPs;

- Necessidade de diligência para correção da apuração e cálculo;
- Irregularidade da taxa SELIC;
- Impossibilidade de lançamento com base em instrução normativa;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Lopes Araújo, Relator.

Análise de admissibilidade

Não consta dos autos expressamente a data da ciência da decisão de primeira instância, apenas rubrica na e-fl. 87 que se assemelha à aposta no recurso voluntário, com data de 08/06/2010. Considerando essa como data de ciência, o recurso é tempestivo. Atendidos aos demais requisitos de admissibilidade, o recurso deve ser conhecido.

Alteração na redação da Lei 8.212/1991 – Retroatividade

O recorrente alega que não há autorização ao lançamento, por conta da redação do art. 33, §4º da Lei 8.212/1991, que o amparou, ter sido dada somente pela Lei 11.941/2009, posteriormente ao fato gerador.

No entanto, na data da obra, o art. 33, §4º, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 10.256/2001, já dava autorização para exigência da contribuição com base no cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída. A alteração na redação do referido artigo se deu somente em função da transferência de competência para a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Aferição indireta – Amparo legal

Sustenta a recorrente que os critérios do arbitramento carecem de previsão legal.

Não lhe assiste razão.

Os critérios da aferição indireta decorrem do art. 33, §§4º e 6º, da Lei 8.212/1991 e do art. 234 do Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social (RPS), com a seguinte redação na data dos fatos geradores:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

(...)

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

(...)

§ 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.

Art. 234. Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, de acordo com critérios estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social, cabendo ao proprietário, dono da obra, incorporador, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário

Portanto, as instruções normativas que estipulam os referidos critérios extraem sua validade da competência expressamente dada pela Lei e pelo RPS ao então INSS (posteriormente, à Secretaria da Receita Federal do Brasil).

Aferição indireta – Falta de contabilização das despesas

A recorrente alega que o arbitramento é hipótese excepcional e que meras imperfeições na contabilidade não o autorizam. Afirma que os livros e documentos são suficientes para comprovar a mão de obra empregada.

Nesse ponto, note-se que as irregularidades na escrituração contábil são reconhecidas pela autuada, que informa o seguinte:

não obstante a apresentação de todos os livros e documentos atinentes à obra em foco (ainda que eventualmente faltantes formalidades apenas registrais), inclusive de documentos adicionais da Locatec Projetos e Construções Ltda., os quais, por simples esquecimento/equívoco, deixaram de ser contabilizados/registrados.

Desse modo, não há contestação quanto a deficiência da documentação apresentada, o que de pronto já autoriza a aplicação do art. 33, §3º, da Lei 8.212/1991, com a seguinte redação à data do fato gerador:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

A falta de lançamento dos pagamentos feitos à pessoa jurídica Locatec Projetos e Construções Ltda (Locatec) – contratada para executar parte da obra, conforme consta do relatório fiscal -, bem como da contabilização contribuição previdenciária que deveria ter sido retida em nome da prestadora (prevista no art. 219 do Regulamento da Previdência Social - RPS), deve ser entendida como ausência de prova regular e formalizada da remuneração da mão de obra empregada na construção. Assim, aplicáveis também os §§4º e 6º do art. 33 da Lei 8.212/1991, ou seja, autorizado o cálculo da mão de obra proporcional à área construída.

Observe-se que esse cálculo tem por objetivo somente possibilitar a concretização do art. 33, §3º, da Lei 8.212/1991 já citado: como a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, a apresentação deficiente da documentação não pode impedir a constituição do crédito tributário correspondente.

No entanto, a mesma lei que prevê a aferição das contribuições devidas em face da apresentação deficiente da documentação também concede ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário. No caso em questão, a empresa não apresenta prova no sentido de que as contribuições lançadas não seriam devidas ou que elidisse sua responsabilidade pelo cumprimento das obrigações com a seguridade social, nos termos do art. 220 do RPS.

Nessa linha, também não é possível considerar as GPS apresentadas pelo sujeito passivo como sendo da empresa Locatec, não só por conta do código de pagamento 2208 (mão de obra própria ou de construtora na obra por empreitada total), mas também porque não houve declaração dos pagamentos à prestadora em GFIP, não sendo possível relacionar os recolhimentos efetuados.

Critérios de aferição – Áreas da obra

Afirma a recorrente que estão equivocadas as áreas de construção e os critérios de aferição utilizados pela fiscalização.

Dos itens 16-23 do relatório fiscal, depreende-se que a fiscalização adotou os seguintes critérios, com base em planta da obra em planilhas de áreas e declaração de engenheiro da obra:

Obra	Posto de gasolina
Apartamento	98,61 m2
Lojas	260,30 m2
Área coberta (bombas)	561,01 m2 (reduzidor 50%)
Área pavimentada (concreto intertravado – circulação e estacionamento)	429,24 m2 (reduzidor 75%)

Área não inclusa no cálculo (jardinagem, passeios, rampas)	394,30 m2
Área total	1.743,46 m2
Enquadramento	Projeto comercial salas e lojas (art. 437, IV c/c art. 437, §8º) – CSL08 (art. 438, V)
Tipo	Onze, alvenaria (art. 441, I)

A então impugnante alegou ter havido equívoco, vez que as áreas seriam as seguintes:

Prédio (lojas, administração, WC)	257,60 m2
Calçamento (concreto intertravado)	708,63 m2
Piso em concreto polido	337,50 m2
Gramma	439,73 m2

Para tanto, apresentou, já em sede de impugnação, declaração de arquiteto (e-fl.47).

O processo foi baixado em diligência, após a qual a fiscalização ratificou seu entendimento, apontando que a declaração do arquiteto diverge da planilha de áreas da obra de e-fls. 53, que apresenta os seguintes dados:

Projeto	
Pav.	À Construir
Térreo	597,80 m2
Subsolo	322,12 m2
Subtotal	919,9 m2

	Lojas, adm. guarita e san.	Área somente coberta
Térreo: 597,80 m2	260,30 m2	337,50 m2
	Apartamento	Área somente coberta
Subsolo: 322,12 m2	98,61 m2	223,51 m2

A fiscalização também informa a existência de carta de habitação (e-fl.56), comprovando que as metragens construídas de alvenaria diferem daquela declaração, nos seguintes aspectos:

Área do terreno	1.743,46 m ²
Área total do projeto - alvenaria	322,12 m ² (subsolo)
	597,80 m ² (térreo)

O Auditor Fiscal noticia que o mesmo arquiteto apresentou mais uma declaração conflitante no que tange à área de pavimentação externa em bloco de concreto intertravado, constando uma área de 429,24m² (e-fl. 55).

A recorrente, em contrarrazões, reafirmou que a área é a que consta do projeto aprovado e do habite-se (e-fl. 74): a declaração de e-fl. 47 evidencia área do posto de abastecimento. Contesta também a aplicação do qualificador de alvenaria para a totalidade da área do térreo (597,80 m²), quando o correto seria atribuir “estrutura meramente metálica recobrando” para a área somente coberta de 337,50 m² (pista de abastecimento).

Em síntese, de toda a documentação juntada e das explicações contidas nas informações fiscais e defesas do contribuinte, depreende-se que a fiscalização embasou seu cálculo na planilha de áreas e em uma das declarações do arquiteto informando a área de concreto intertravado. A recorrente, por sua vez, pleiteia que seja considerada a outra declaração do profissional.

Planilha de áreas (e-fl. 53) + Declaração arquiteto (e-fl. 55)		Declaração arquiteto (e-fl. 47)	
Apartamento	98,61 m ²	Prédio (lojas, administração, WC)	257,60 m ²
Lojas	260,30 m ²	Calçamento (concreto intertravado)	708,63 m ²
Área coberta (bombas)	561,01 m ²	Piso em concreto polido	337,50 m ²
Área pavimentada (concreto intertravado)	429,24 m ²	Grama	439,73 m ²
Área não inclusa (passeios)	394,30 m ²		
Área total	1.743,46 m ²	Área total	1.743,46 m ²

Observado que compete à contribuinte o ônus da prova, por conta da exposição já feita em tópico anterior, entende-se que não houve êxito nesse ponto. Por exemplo, pleiteia a contribuinte que a área de prédio (lojas, administração, WC) seja considerada como de 257,60 m², quando a própria planilha de áreas apresentada já traz, de plano, que tal área era de 260,30 m². Não há qualquer referência ao apartamento no subsolo ou, ainda, ao mezanino constante das plantas juntadas. Ao mesmo tempo que requer consideração da área de piso em concreto polido, solicita subsidiariamente que seja reenquadrada a área como estrutura metálica, sem entretanto

apresentar as notas fiscais da estrutura de metal como impõe o art. 441, §3º, da IN SRP n.º 03/2005.

Veja-se, dessa forma, que a falta da contabilidade regular autoriza a fiscalização o lançamento das contribuições com os elementos à disposição. O não cumprimento das obrigações acessórias, assim, atua em desfavor do próprio contribuinte, que fica incumbido de trazer aos autos elementos robustos que desconstituam o crédito lançado, o que não apresentou.

Taxa SELIC

Por fim, a utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros incidentes sobre os débitos tributários possui amparo na fundamentação trazida pela autoridade autuante, no demonstrativo “FLD – Fundamentos Legais do Débito”.

Trata-se de aplicação de normas especiais, em consonância com a permissão constante do art. 161, §1º, do Código Tributário Nacional – norma de caráter geral - no sentido de que os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês, somente se a lei não dispuser de modo diverso.

Esse entendimento está consolidado na esfera administrativa, ensejando a edição da Súmula CARF n.º 4, de observância vinculante para este Colegiado:

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.

No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, respectivamente sob o rito da repercussão geral e dos recursos repetitivos, pacificaram o entendimento no sentido da constitucionalidade e da legalidade da aplicação da Taxa Selic aos débitos tributários (STF, Tribunal Pleno, RE 582.461/SP, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJ de 18/05/2011 e STJ, Primeira Seção, REsp 879.844/MG, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 25/11/2009). Tais posicionamentos também devem ser obrigatoriamente observados, por força do art. 62, §2º do Regimento Interno do CARF (Portaria MF n.º 343/15).

Conclusão

Pelo exposto, voto por:

- CONHECER do Recurso Voluntário; e
- No mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo

Fl. 11 do Acórdão n.º 2401-008.250 - 2ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 11060.001611/2009-23