



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.724917/2011-26
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-011.284 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2024
Recorrente COMERCIAL E CONSTRUTORA MODELO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/03/2009

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. REMUNERAÇÃO PAGA. AFERIÇÃO INDIRETA.

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 dono da obra o ônus da prova em contrário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Rodrigo Rigo Pinheiro e Diogo Cristian Denny (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Da Autuação

Tratam os autos de crédito tributário previdenciário e de terceiros lançado através dos Autos de Infração abaixo especificados, lavrados em 12/12/2011, relativos a contribuições incidentes sobre a remuneração de segurados que prestaram serviços de construção civil ao Interessado, conforme Relatório Fiscal de fls. 21/24:

Auto de Infração DEBCAD nº	Contribuição lançada	Valor (R\$)
51.006.051-0	Terceiros	38.285,85
51.006.052-8	Segurados	52.808,07
51.006.053-6	Empresa e Salário	151.823,20

O Relatório da Ação Fiscal informa, ainda:

. a empresa tem por objeto social a incorporação de empreendimentos imobiliários, compra e venda de imóveis próprios e de terceiros, administração de imóveis e aluguel de imóveis próprios

. não foi apresentada Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP relativa à obra de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica, matrícula CEI nº 35.870.03723/75;

. foi construído pelo contribuinte um edifício residencial com oito unidades, onze pavimentos, em alvenaria, na Avenida Independência, nº 599, Centro, Campo Bom, RS;

. a obra possui 4.246,05 m², de acordo com a Declaração de Informações Sobre Obra de Construção Civil - DISO apresentada à Secretaria da Receita Federal do Brasil em 09/03/2009, considerando-se a área do edifício residencial (2.881,95 m²), uma área de redução de 50% (1.040,50 m²), e uma área com redução de 75% (323,60 m²);

. analisado o Aviso de Regularização de Obras - ARO 289305 observou-se que a mão de obra apresentada para uma obra com toda esta metragem está muito aquém do número mínimo de trabalhadores necessários para erguer um prédio deste porte;

. os valores declarados em folhas de pagamento e nas GFIP como remuneração (atualizada) no valor de R\$88.214,37 e, ainda, o valor resultante do percentual de concreto preparado, R\$20.459,00, estão muito aquém do valor mínimo, de acordo com os parâmetros do próprio SINDUSCON, e recepcionados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, que seria de R\$688.336,28;

. considerando o período decadente já deduzido pelo ARO emitido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, teríamos, ainda, uma mão de obra a regularizar no valor de R\$329.358,81;

. como a fiscalização não dispunha de todos os meios para apurar a base de cálculo das contribuições, e, ainda, a solicitação do cálculo pelo próprio contribuinte, com base no § 4º, do art. 33 da Lei nº 8.212/91, esta foi apurada indiretamente, resultando no lançamento por arbitramento;

. na aferição indireta pelo CUB, a área, o padrão, o número de pavimentos e a destinação da obra é que passam a ser os fatores determinantes para o cálculo do valor devido.

Anexo aos autos consta cópia da DISO, do ARO; da Certidão de Lotação e de Requerimento do contribuinte a Secretaria da Receita Federal do Brasil solicitando a regularização da obra (fls. 30/36).

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado pessoalmente do lançamento fiscal em 13/12/2011 interpondo aos 10/01/2012, a defesa, de fls. 60/92, acompanhada de instrumento de procuração e cópia do Contrato Social (20ª alteração); documentos de identificação de

sócio e procuradores; balanços dos exercícios 2003 a 2006, fotos e negativos que documentam o não encerramento da obra (fls. 93/).

Em sua Impugnação, em resumo, alega o contribuinte:

. o presente auto de infração é composto por três modalidades de contribuições previdenciárias, em razão da Impugnante ter requerido perante a Delegacia impugnada certidão negativa de débito para encerramento da obra;

. apresentada a documentação pertinente para apuração do montante da contribuição a ser paga, uma vez que a obra seria encerrada, a administração registra estar utilizando a sistemática de aferição indireta, uma vez que o contribuinte solicitou a realização do cálculo do tributo a ser adimplido;

. efetivamente o contribuinte solicitou o cálculo do tributo a recolher, mas isto não significa que a Administração poderá dispensar os registros contábeis quanto ao custo efetivamente incorrido para realização da obra;

. quanto à utilização do arbitramento para apuração do crédito tributário, bem como seu lançamento, tal não prospera, vez que o imóvel objeto do pedido da certidão negativa de débitos não está concluído, como pode ser comprovado pelo exame das fotos anexas;

. menciona o disposto no art. 148 do Código Tributário Nacional, afirmando que o presente lançamento está eivado de vício, não podendo ser mantido, uma vez que a impugnada desconsiderou os documentos que lhe foram apresentados, especialmente as folhas de pagamento, passando a arbitrar os valores para constituir o crédito tributário;

. registra que a impugnante mantém contabilidade regular, afastando-se o arbitramento, conforme provam as demonstrações contábeis juntadas, correspondente ao período de abril de 2003 a junho de 2006. Transcreve jurisprudência administrativa e judicial sobre a impossibilidade de arbitramento quando fornecida a documentação pertinente, inclusive contábil, no curso do procedimento fiscalizatório;

. para adotar o procedimento da aferição indireta a fiscalização deve constatar concretamente a existência de irregularidades na escrita contábil. O arbitramento deverá ser utilizado como medida de repressão a uma conduta omissa ou dolosa, contudo esse caráter inibitório do instituto não permite sua utilização indiscriminada;

. no que se refere ao crédito tributário constituído, seu período de apuração compreende os meses de abril de 2003 a junho de 2006, conforme consta do demonstrativo de fls. 31 do processo, estando o mesmo atingido pela decadência;

. a validade do ato se vincula aos motivos indicados como seu fundamento, de tal modo que, se inexistentes, implicam sua invalidade, como fica provado no presente caso;

. os autos de infração lavrados não notificam a Impugnante quanto a realização do lançamento, apenas a intimam do levantamento efetuado não determinando a realização do pagamento, como poderá ser comprovado pela reprodução a seguir:

“(…)

Nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei 11.457 de 16/03/2007, fica o contribuinte intimado do levantamento objeto do presente Auto de Infração. A discriminação dos fatos geradores das contribuições devidas, dos períodos a que se referem e da fundamentação legal consta expressamente das folhas de continuação anexas.

Para pagamento, parcelamento ou impugnação, que deverá ocorrer no prazo de 30 dias contados da ciência deste Auto de Infração, deverão ser observadas as instruções constantes do relatório IPC – Instruções para o Contribuinte, se segue anexo, devendo o contribuinte dirigir-se à unidade de atendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil”

. assim, deixou-se de atender ao art. 11, inc. III do Decreto nº 70.235/72, pois não consta dos autos de infração qual o fundamento para constituição do crédito tributário, inexistindo, desta forma, lançamento;

. diante do exposto requer seja recebida, conhecida e provida a presente impugnação para afastar o crédito tributário constituído nos autos de infração impugnados, permitindo que a Requerente mantenha suas atividades;

. requer, igualmente, sejam apreciados de maneira explícita os préquestionamentos quanto às normas tidas como infringidas nos presentes autos, tendo por finalidade a propositura de Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, caso tal situação se imponha.

Cientificado do acórdão de primeira instância em 07/04/2015 (fls. 159), o interessado interpôs Recurso Voluntário em 23/04/2015 (fls. 161/175), no qual trouxe argumentação defensiva semelhante àquela apresentada na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Diogo Cristian Denny – Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, reproduzo no presente voto a decisão de primeira instância com a qual concordo e que adoto:

Em que pesem os argumentos da defesa apresentada, estes não são suficientes para elidir o lançamento fiscal, como será demonstrado.

O sujeito passivo contesta a apuração das contribuições devidas pela execução da obra de construção civil matrícula CEI nº 35.870.03723/75 pelo método da aferição indireta.

Contudo, em 9 de março de 2009 o próprio contribuinte apresentou à Secretaria da Receita Federal do Brasil o requerimento de fls. 36, no qual solicita seja regularizada a mencionada obra de construção civil mediante a constituição das contribuições incidentes sobre a remuneração apurada por aferição indireta na forma do ato normativo próprio da Receita Federal do Brasil sobre construção civil, reconhecendo como devidas as contribuições assim calculadas, como se confere do trecho do referido documento abaixo transcrito:

“A empresa (...) solicita expressamente à RFB que a obra matrícula CEI 35.870.03723/75, sob sua responsabilidade, (...), seja regularizada mediante constituição e recolhimento das contribuições previdenciárias e das devidas a outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre a remuneração apurada por aferição indireta na forma prevista no ato normativo próprio de Construção Civil, reconhecendo como devidas as contribuições assim calculadas (...).”

Em resposta ao requerimento do contribuinte foi emitido em 31 de março de 2009, com base na Declaração e Informação sobre Obra de Construção Civil – DISO, elaborado pela própria Impugnante, o Aviso para Regularização de Obra - ARO nº 289305 (fls. 32/34), a partir do qual foram calculadas as contribuições devidas objeto destes autos.

Observe-se que o procedimento de aferição indireta encontra-se previsto no § 4º, do art. 33 da Lei nº 8.212/91:

Art.

33.

.....

(...)

§ 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. (Nova redação dada pela Lei nº 11.941, de 27/05/2009)

Dispõe, ainda, o Regulamento da Previdência Social - RPS, 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.

Por sua vez, a Instrução Normativa RFB nº 971 de 13/11/2009, estabelece:

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.

Notícia o Relatório da Ação Fiscal que os valores declarados em folhas de pagamento como remuneração pela execução da obra (R\$88.214,37) e, ainda, o valor resultante do percentual de concreto preparado (R\$20.459,00), estão muito aquém do valor mínimo obtido segundo os parâmetros do próprio SINDUSCON (Sindicato da Indústria da Construção Civil), recepcionados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na emissão do Aviso de Regularização de Obras - ARO (R\$688.336,28).

A partir das informações prestadas na DISO (Declaração de Informações Sobre Obra de Construção Civil), após a conferência dos dados nela declarados com os documentos apresentados, é expedido o ARO (Aviso para Regularização de Obra), destinado a informar ao responsável pela obra a área regularizada e, se for o caso, o montante das contribuições devidas. O ARO é emitido até o último dia útil da competência seguinte ao da protocolização da DISO, utilizando a tabela do CUB (Custo Unitário Básico) da competência de emissão do ARO.

O CUB é a parte do custo por metro quadrado da construção do projeto padrão considerado, calculado pelo SINDUSCON de acordo com Norma Técnica expedida pela ABNT (Associação Brasileira de Normas Técnicas), utilizado para a avaliação dos custos de construção das edificações. São utilizadas as tabelas do CUB publicadas no mês da emissão do ARO, referente ao CUB obtido para o mês anterior.

Assim sendo, o valor real da edificação deve guardar proporção razoável com o valor obtido a partir da tabela CUB, que é utilizada na emissão do ARO, o que não ocorreu no caso da Impugnante, cujas folhas de pagamento apresentadas informam remuneração significativamente inferior àquela calculada pela tabela CUB, justificando-se, portanto, a exigência das contribuições calculadas pelo método da aferição indireta.

Também não favorece o contribuinte o argumento de que a obra encontra-se inacabada, visto que esta informação não constou da DISO elaborada pela própria dona da obra. Assim, as fotos apresentadas na impugnação não se revestem de provas eficazes, mesmo porque não se encontram datadas de modo a corroborar sua contemporaneidade.

Ressalte-se que, conforme previsto na legislação supra transcrita, o arbitramento das contribuições devidas pela execução de obra de construção civil prevê a inversão do ônus da prova pelo Interessado.

Dispõe o art. 328 da Instrução Normativa RFB nº 971 de 13/11/2009 que o responsável pela obra de construção civil, pessoa jurídica, está obrigado a efetuar escrituração contábil relativa à obra, mediante lançamentos em centros de custo distintos para cada obra própria ou obra que executar mediante contrato de empreitada total.

No caso, a Impugnante acostou à sua defesa balanços contábeis, fazendo prova, apenas, de que possui contabilidade, porém não trouxe qualquer documento comprobatório de que tenha escriturado os dispêndios com a obra em centro de custo específico, mediante exibição dos correspondentes lançamentos e, desse modo, a documentação trazida aos autos não é capaz de afastar as contribuições lançadas por aferição indireta.

Quanto ao demonstrativo de fls. 31, abrangendo as competências 04/2003 a 09/2003, 12/2003, 01/2004 e 04/2006 a 06/2006, mencionado pela Impugnante, diz respeito a recolhimentos efetivados pela empreiteira de CNPJ 04.397.429/0001-15. Em relação ao período da obra, conforme informado pelo próprio contribuinte na DISO, vai de 30/05/2001 a 18/08/2008 (fls. 30), sendo o período decadente já excluído do cálculo da mão de obra, como se observa do ARO (fls. 32).

Alega, ainda, a Impugnante ofensa ao princípio da motivação, afirmando que os autos de infração lavrados não a notificam quanto à realização do lançamento, apenas a intimam do levantamento efetuado não determinando a realização do pagamento, transcrevendo o excerto abaixo transcrito retirado da folha de rosto dos autos de infração. Aduz, ainda, que se deixou de atender ao art. 11, inc. III do Decreto nº 70.235/72, pois não consta dos autos de infração qual o fundamento para constituição do crédito tributário, inexistindo, desta forma, lançamento.

“(…)

Nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei 11.457 de 16/03/2007, fica o contribuinte intimado do levantamento objeto do presente Auto de Infração. A discriminação dos fatos geradores das contribuições devidas, dos períodos a que se referem e da fundamentação legal consta expressamente das folhas de continuação anexas.

Para pagamento, parcelamento ou impugnação, que deverá ocorrer no prazo de 30 dias contados da ciência deste Auto de Infração, deverão ser observadas as instruções constantes do relatório IPC – Instruções para o Contribuinte, se segue anexo, devendo o contribuinte dirigir-se à unidade de atendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil”

Na forma do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento consiste em um procedimento administrativo privativo da autoridade administrativa, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador e a matéria tributável, a definir o montante do tributo devido e a identificar o sujeito passivo.

De acordo com os dicionários da língua portuguesa a palavra “intimado” é derivada do verbo intimar, que significa: fazer ciente de, citar, noticiar, notificar.

Portanto, a palavra “intimado” constante da folha de rosto dos Autos de Infração (lançamentos) lavrados contra a Impugnante significa que a Administração Tributária

a está notificando do lançamento, e, também, conforme consta dos parágrafos seguintes do texto, de que nas folhas de continuação anexas encontram-se a discriminação dos fatos geradores das contribuições devidas, dos períodos a que se referem e da fundamentação legal que motiva o lançamento, e, ainda, do prazo para pagamento, parcelamento ou impugnação, alertando-a para as instruções constantes do relatório IPC - Instruções para o Contribuinte, que se encontra anexo, informando-a de que deve dirigir-se à unidade de atendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Por outra, o anexo a cada um dos Autos de Infração denominado “FLD - Fundamentos Legais do Débito” informa todos os dispositivos legais que dão suporte ao lançamento, desde a atribuição de competência para fiscalizar, arrecadar e cobrar; passando pelas contribuições exigidas, até os acréscimos legais incidentes sobre o tributo lançado.

Desse modo, não há que se falar em ofensa ao princípio da motivação, visto que todos os anexos que compõem os autos de infração que integram o presente processo administrativo, inclusive o Relatório da Ação Fiscal, informam ao contribuinte os fatos que deram origem ao lançamento, as disposições legais infringidas, a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la, trazendo, ainda, a qualificação do autuado, o local, a data da lavratura, a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo e seu número de matrícula, tudo na forma do disposto pelo artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

Em arremate, é importante trazer à baila que este é o entendimento deste CARF, conforme podemos inferir das seguintes ementas de julgados:

Numero do processo: 11634.000697/2008-44

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: 12/09/2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/09/2008 a 30/09/2008 AFERIÇÃO INDIRETA. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL Sempre que a Auditoria Fiscal constatar que a contabilidade não registra a remuneração real paga aos segurados, as contribuições previdenciárias devidas podem ser apuradas por aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. AFERIÇÃO INDIRETA. INDICADORES. Compete exclusivamente ao Fisco a escolha dos indicadores mais apropriados para a apuração da remuneração da mão-de-obra por aferição indireta. CONSTRUÇÃO CIVIL. CUB - CUSTO UNITÁRIO BÁSICO. A utilização do Custo Unitário Básico - CUB para apuração da mão-de obra de acordo com a área construída, é técnica indicada para aferição indireta em obra de construção civil.

Numero do processo: 14751.720203/2012-80

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: 10/05/2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/12/2008 a 31/12/2010 LANÇAMENTO POR AFERIÇÃO INDIRETA PELO MÉTODO CUB. EXCLUSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE REMUNERAÇÕES DECLARADAS EM GFIP - 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, abatendo-se as contribuições previdenciárias já recolhidas e informadas em GFIP do estabelecimento principal.

Numero do processo: 10950.004677/2010-11

Turma: Quinta Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: 31/10/2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/07/2010 a 31/07/2010 CÁLCULO DA REMUNERAÇÃO POR AFERIÇÃO INDIRETA. ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE. O art. 33, §§ 4º e 6º, da Lei nº 8.212, de 1991, autoriza a aferição indireta da base de cálculo. Falta de questionamento sobre a metodologia utilizada pela fiscalização. Manutenção do crédito tributário.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny