



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11618.004959/2007-67
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.108 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de janeiro de 2021
Recorrente HOLANDA IMOBILIARIA E CONSTRUTORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2003

ÔNUS DA PROVA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUTO DE INFRAÇÃO. DEFESA. FATOS IMPEDITIVOS, MODIFICATIVOS OU EXTINTIVOS.

Cabe à defesa a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. IRREGULARIDADES NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. CUSTO UNITÁRIO BÁSICO- CUB.

Quando a escrituração contábil não registra o movimento real de remuneração dos segurados empregados em obra de construção civil ou existam discrepâncias que comprometam a confiabilidade desses registros, o lançamento pode ser realizado por arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias com uso da tabela do custo unitário básico da região.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Wilderson Botto (Suplente convocado), Debora Fofano dos Santos, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra decisão do Serviço do Contencioso Administrativo, que julgou o lançamento procedente em parte.

Reproduzo o relatório da decisão de primeira, por bem sintetizar os fatos:

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrada a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, DEBCAD n.º 37.115.657-2, cujo montante composto por valor principal e acréscimos legais assumiu a quantia de R\$ 148.835,76 (cento e quarenta e oito mil e oitocentos e trinta e cinco reais e setenta e seis centavos), com data de consolidação em 31/08/2007.

De acordo com o relatório fiscal da NFLD, o crédito tributário em questão, diz respeito às contribuições sociais dos segurados e as seguintes contribuições patronais: a) para a Seguridade Social; b) para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de a decisão de primeira instância reconheceu a decadência parcial do lançamento e concluiu pela inexistência de agentes políticos na base de cálculo do lançamento.

incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e c) destinadas a outras entidades e fundos (terceiros).

A seguir, o auditor fiscal faz uma explanação acerca do objeto social da empresa fiscalizada e informa que a NFLD em destaque é oriunda de fiscalização específica para baixa da obra de construção civil cadastrada sob o CEI n.º 50.001.02930/71.

São apresentados os dados da citada obra, extraídos da documentação fornecida pela empresa. Depois, o agente do fisco apresenta a legislação previdenciária aplicável à auditoria de obras de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica.

O auditor afirma que, ao verificar os livros contábeis e a documentação que lhe dá suporte, constatou diversas irregularidades, as quais podem assim ser resumidas:

os livros Diário dos exercícios 2001 e 2002 foram apresentados sem preencher as formalidades previstas na legislação. Verificou-se que nos referidos livros não foram registrados o balanço patrimonial e a demonstração dos resultados econômicos;

a empresa deixou de lançar em contas individualizadas os fatos geradores de contribuição previdenciária, as contribuições da empresa e dos segurados e os totais recolhidos, optando por lançar todas a movimentação contábil relacionada à obra CEI n.º 50.001.02930/71 em conta única denominada “Obras em Andamento - Residencial Paulo Borges”. Para comprovar junta cópia de folhas do Diário/Razão;

que a empresa apresentou várias Anotações de Responsabilidade Técnica - ART relativas à execução da obra mencionada, todavia, não se localizou a conta contábil em que foram registrados os pagamentos das respectivas taxas ao órgão de classe (CREA). Apresenta tabela contendo os valores supostamente não contabilizados;

que quando solicitou da empresa esclarecimentos sobre a falta de registro contábil desses pagamentos, obteve a resposta de que a taxa relativa à ART é despesa do responsável técnico. A justificativa apresentada não foi aceita pelo auditor;

que não localizou, nem obteve justificativa da empresa, quanto à ausência do registro contábil do valor recolhido de FGTS relativo à rescisão contratual do empregado EUCLIDES LADISLAU DOS SANTOS;

que os desembolsos relativos aos contratos de prestação de serviço para elaboração do projeto da obra em destaque não foram contabilizados. Afirma que a empresa, ao ser questionada sobre as citadas omissões, declarou que tais valores foram contabilizados no ano de 2006, apresentando o recolhimento previdenciário incidente sobre essas remunerações.

Assevera o agente do fisco que as falhas apontadas representam desrespeito aos princípios contábeis da oportunidade e da competência. A auditoria, então, por entender que a contabilidade da defendente não espelha a sua realidade econômico-financeira, procedeu a aferição indireta da base de cálculo das contribuições, conforme determina a legislação aplicável.

Chama atenção quanto ao fato da remuneração declarada pelo contribuinte e contabilizada corresponder a apenas 48,3% da base de cálculo aferida. Depois, é feita uma descrição pormenorizada da metodologia utilizada para proceder à aferição do salário-de-contribuição (método CUB), passando, em seguida, a mencionar os parâmetros adotados no procedimento.

Afirma, também, que as alíquotas utilizadas estão apresentadas no “Discriminativo Analítico de Débito - DAD”. Acrescenta que a base legal que dá suporte ao lançamento consta do relatório “Fundamentos Legais do Débito - FLD”.

Finalmente cita todos os anexos que compõem a NFLD sob comento.

A IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento por via postal com aviso de recebimento - AR, fl. 162, o sujeito passivo apresentou em 10/11/2007, impugnação, ver fl. 1014, sob número de protocolo da Previdência Social 37175.001330/2007-13, na qual alega em síntese:

a exigência de lançamento no livro Diário do Balanço Patrimonial e da Demonstração dos Resultados, que se funda no art. 1.184 do Código Civil, não é cabível no sistema tributário, posto que existe legislação específica sobre o tema;

a fiscalização limitou-se a solicitar os livros Diário e Razão, quando poderia, mediante outros elementos, a exemplo do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, atestar a adequação da escrita contábil da impugnante;

a taxa relativa a ART de responsabilidade de Tales Souto Henriques foi paga e contabilizada pela empresa, posto que o profissional era seu empregado, quanto às demais ART, o pagamento foi feito pelos contratados, não havendo legislação que obrigue a empresa contratante a pagar a referida taxa;

não há razão para a desconsideração da contabilidade por conta da falta de registro de valores ínfimos, posto que essas quantias são insignificantes diante do volume de operações da empresa;

o pagamento relativo à rescisão do contrato de trabalho de EUCLIDES LADISLAU DOS SANTOS, está devidamente registrado na contabilidade, bem como o correspondente recolhimento do FGTS, conforme comprova documentalmente;

não há impedimento legal para que a contribuinte corrija eventual equívoco contábil durante ação fiscal, como ocorreu em relação aos pagamentos apontados como não escriturados pelo auditor, os quais, diga-se de passagem, são de pequena monta, não podendo ocorrer a desconsideração da contabilidade por essas falhas;

para comprovar que os fatos contábeis que interessam à fiscalização foram registrados em contas próprias e de forma discriminada, acosta o livro Razão Auxiliar;

que a fiscalização não analisou o livro Razão, o que demonstra que não foram verificados todos os elementos contábeis da impugnante, fato que torna a desconsideração da contabilidade pelo fisco um ato arbitrário;

também a falta de declaração em GFIP de valores pagos a três prestadores de serviço não pode ser utilizada como justificativa para desconsideração da contabilidade;

não podem ser exigidas contribuições relativas ao período anterior aos últimos cinco anos, isso levando em conta a decisão do Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário n.º 556.664-1/RS), que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991;

a aferição indireta da base de cálculo não tem sustentação legal, além de que, a desconsideração da contabilidade afrontou diversos princípios norteadores do processo

administrativo. Nesse sentido apresenta breve comentário sobre os princípios: da igualdade, da legalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da moralidade, da ampla defesa, do contraditório, da segurança jurídica, da eficiência, da informalidade, da boa-fé e da verdade material;

o cálculo do CUB apresenta equívocos. Primeiro, por que se lançou mão de uma legislação posterior à ocorrência do fato gerador, qual seja a Instrução Normativa n.º 03/2005, citada no relato fiscal. Depois, pelo fato de que a área utilizada para o cálculo está incorreta, conforme documentação juntada, além de que, não está demonstrado no relatório os passos para obtenção da área construída;

m) a contribuição ao INCRA não pode ser cobrada, haja vista a sua revogação pela Lei n.º 7.789/1989;

n) o Superior Tribunal de Justiça - STJ, ao apreciar o Recurso Especial n.º 168.892-PR, firmou posição de que é incabível a contribuição para o SEBRAE de empresa que não se beneficia do produto arrecadado, o que é o caso da impugnante;

o) o décimo terceiro não tem natureza salarial, assim é inconstitucional a incidência de contribuição sobre essa verba, posto que nossa Carta Magna somente autoriza a exação sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

p) a legislação que possibilitava a cobrança de contribuição para o salário educação não foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, ficando vedada a sua exigência, por falta de previsão normativa.

q) a contribuição para o SAT é uma nova espécie tributária, assim, deveria ser veiculada por Lei Complementar, além de que a fixação de sua alíquota não pode se dar por Decreto;

r) a multa constante no presente crédito fere dispositivos constitucionais, mormente no que diz respeito à vedação de tributos com efeitos confiscatórios. Apresenta julgados que acredita demonstrarem o acerto da sua tese.

Para comprovar suas razões, a defendente colacionou os seguintes documentos:

orientações prestadas pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil do Ceará - SINDUSCON (CE) em relação à regularização de obra de construção civil junto à Receita Federal do Brasil.

atos constitutivos da empresa e documentos do seu representante legal;

cópia do livro Diário n.º 27, contendo os lançamentos relativos ao mês de janeiro de 2007;

cópia do livro Razão com lançamentos relativos ao mês de janeiro de

cópia do balancete relativo ao exercício de 2001 e 2002;

cópias do balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração de lucros e prejuízos acumulados e inventário levantados em 31/12/2001;

cópias do balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício e inventário levantados em 31/12/2002;

h) cópia do livro Razão Auxiliar dos exercícios de 2001, 2002 e 2003;

cópias do relatório e voto do Recurso Extraordinário n.º 556.664-1/RS;

j) informações para arquivo no Registro de Imóveis (conforme NBR 12.721) relativas ao imóvel denominado Residencial Paulo Borges;

k) cálculo do salário de contribuição com redução da área de acordo com o entendimento da contribuinte;

.

cópias de folhas de pagamento de autônomos relativas às competências 03 a 05, 11 e 12/2002;

cópias das GFIP para as mesmas competências do item anterior;

cópias do LALUR, exercícios 2001 e 2002;

cópia da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica anos-base 2002 e 2003.

Por fim, requer baixa do crédito consignado na NFLD em questão, ou, se assim não se entender, que seja retificado o seu valor mediante alteração da área utilizada para a obtenção da base de cálculo.

A DRJ julgou o lançamento procedente em parte para retificar a área da obra de construção civil. A decisão foi consubstanciada de acordo com a seguinte ementa:

INCRA. NATUREZA JURÍDICA. RECEPÇÃO CONSTITUCIONAL. VINCULAÇÃO. EMPRESA URBANA.

A legislação da contribuição ao INCRA foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, tendo a exação natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, o que dispensa a vinculação do contribuinte à Autarquia ou a exigência de contraprestação, inexistindo a exigência legal de vinculação da empresa a atividades rurais, sendo legítima a exigência mesmo para as empresas urbanas.

SEBRAE.

A contribuição ao SEBRAE é devida por todos aqueles que recolhem as contribuições ao SESC, SENAC, SESI e SENAI, independentemente de seu porte (micro, pequena, média ou grande empresa).

DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO

O décimo-terceiro salário integra o salário de contribuição, conforme preconiza a Lei.

DECADÊNCIA.

Em regra, o direito da Seguridade Social de apurar e constituir os seus créditos extingue-se em dez anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas lançar o tributo, nos moldes da legislação que o instituiu.

Intimado da referida decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo reiterando os termos apresentados em sede de impugnação.

Voto

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Da Desconsideração da Contabilidade do Sujeito Passivo

O principal aspecto de insurgência do sujeito passivo quanto ao lançamento diz respeito à desconsideração da contabilidade da empresa, o que possibilitou a aferição indireta das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga aos segurados que trabalharam na obra de construção civil.

De acordo com a Fiscalização, os motivos que levaram a desconsideração da contabilidade foram:

A empresa apresentou instrumento de escrituração contábil (Livro Diário), sem atender às formalidades legais exigidas. No Livro Diário devem ser lançados o Balanço Patrimonial e o de Resultados, devendo ambos serem assinados pelo contabilista responsável e pelo empresário, e o que determina o art. 1.184 do Código Civil, entretanto, os Livros Diário dos exercícios de 2001 e 2002 apresentados pelo contribuinte não contém as citadas demonstrações contábeis, estando, assim, escriturados sem atender a formalidade extrínseca. Vale salientar que a não inclusão do Balanço Patrimonial no livro Diário inviabiliza o cruzamento dos saldos contábeis entre os livros Diários.

Verificamos que o contribuinte registrou todos os fatos contábeis relacionados à obra de construção civil objeto desta fiscalização em uma única conta da contabilidade, de nº, 1.1 4.01.0009 - Obras em Andamento Residencial Paulo Borges, que totaliza todos os lançamentos contábeis da obra, quais sejam: compra de matérias diversos, pagamentos a Cagepa, pagamentos de aluguéis, compras, de vale-transporte, pagamentos de taxas e impostos, pagamento dos salários de empregados, pagamentos de rescisões, pagamentos de serviços prestados por pessoas jurídicas, entre outros, deixando, assim, de registrar em contas individualizadas os fatos geradores de contribuições previdenciárias, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos. Anexamos ao presente relatório páginas do razão contábil contendo os lançamentos da conta nº 1.1.4.01.0009 - Obras em Andamento Residencial Paulo Borges; por amostragem.

Foram apresentadas a esta fiscalização várias Anotações de Responsabilidade Técnica - ART relativas à execução é aos projetos do Edifício Paulo Borges Palace Residence, matrícula no Cadastro Específico do INSS - CEI nº 50.001.29030/71, entretanto não conseguimos identificar em que data e contas contábeis foram registrados os pagamentos das taxas referentes aos ART.

A principal tese da defesa é de que não houve irregularidade na escrituração do Livro Diário que justifique a desconsideração de sua contabilidade. Em relação à ausência de declaração de segurados em GFIP, omissão de segurados em folhas de pagamento e ausência de escrituração dos valores pagos para a ART - Anotação de Responsabilidade Técnica, correspondem a valores ínfimos, que não podem ser levados em conta para a desconsideração de toda a contabilidade da empresa.

Todavia, entendo que assiste razão à Fiscalização, quando assinala que no Livro Diário devem ser lançados o Balanço Patrimonial e o de Resultados, devendo ambos serem assinados pelo contabilista responsável e pelo empresário, e o que determina o art. 1.184 do Código Civil.

Em relação aos demais aspectos que levaram à desconsideração da contabilidade da empresa, não há nenhuma autorização legal para a autoridade fiscal deixar de considerar valores pequenos. Não existe nenhum grau de discricionariedade para o agente público em matéria tributária, sendo sua atividade plenamente vinculada, a teor do parágrafo único do art. 142, do CTN, abaixo reproduzido:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Do dispositivo transcrito verifica-se que um dos requisitos indispensáveis ao lançamento é a verificação da ocorrência do fato gerador. De fato, se o fisco não se desincumbir do ônus de demonstrar que efetivamente a hipótese de incidência tributária se concretizou no mundo fático, o lançamento é imprestável.

O lançamento objeto da autuação se refere a crédito de contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a mão de obra utilizada em obra de construção civil de pessoa jurídica, lançado por arbitramento, de acordo com a área construída e ao padrão da obra, com base na tabela regional do CUB - Custo Unitário Básico, fornecida pelo Sindicato da Indústria de Construção Civil SINDUSCON.

A aferição indireta com base no CUB é uma presunção legal relativa e, como tal, admite prova em contrário, mas a recorrente não trouxe nenhum elemento para afastar a referida presunção, limitando-se a atacar os fatos que motivaram o procedimento.

Os procedimentos adotados para o levantamento estão de acordo com a legislação em vigor na data do lançamento, isto é, o artigo 33. §§ 4º e 6º da Lei 8.212/91. art. 234 do RPS aprovado pelo Decreto 3.048/99, *"in verbis"*:

§ 4º - Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução da 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 co-responsável o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

O Decreto n.º 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social) determina seu artigo

234 que:

“na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos para a execução de obra de construção civil, pode ser obtido mediante o cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão da execução da obra, de acordo com os critérios estabelecidos pelo INSS. cabendo ao proprietário, dono da obra, incorporador, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário”.

No caso, a fiscalização constatou que a escrituração contábil não espelha a realidade econômico-financeira da empresa, tendo optado pela desconsideração da contabilidade e o arbitramento das contribuições sociais previdenciárias e para terceiros sobre a obra de construção civil fiscalizada, de acordo com a área construída e o padrão de execução de obra de construção civil, conforme previsto nos parágrafos 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei n.º 8.212/91.

Em conclusão, o lançamento refere-se a crédito de contribuições previdenciárias próprias da recorrente devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a mão de obra utilizada em obra de construção civil de pessoa jurídica, sendo que o uso da aferição indireta, de acordo com o CUB - Custo Unitário Básico, ocorreu em virtude de fatos legalmente descumpridos pela recorrente, dentre os quais a inconsistência dos registros contábeis.

Em razão da ausência de elementos trazidos pela contribuinte para fazer prova em contrário, não merece reforma a decisão de primeira instância.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)
Daniel Melo Mendes Bezerra