



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11634.000703/2008-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.349 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de novembro de 2023
Recorrente F. W. CONSTRUÇOES CIVIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/07/2008

AFERIÇÃO INDIRETA. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

Se no exame da escrituração contábil ou de outro documento do sujeito passivo a Auditoria Fiscal constatar que a sua contabilidade não registra a remuneração real paga aos segurados a seu serviço, Serão apuradas por aferição indireta as contribuições previdenciárias devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

COMPETÊNCIA PARA DECLARAÇÃO DE VÍNCULO.

Presentes os requisitos essenciais à relação de emprego, cabe à fiscalização Previdenciária lançar as contribuições devidas. Inteligência do artigo 33, caput, da Lei n. 8.212/91 e do artigo 229, § 2º, do RPS.

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)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Luciana Matos Pereira Sanchez (suplente convocado(a)), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

Trata o **Auto de Infração** DEBCAD 31.135.142 (fl. 03) de Contribuições Sociais destinadas à Seguridade Social (parte patronal, inclusive as destinadas ao custeio das prestações

decorrentes do grau de incidência de incapacidade laborativa proveniente dos riscos ambientais do trabalho) apuradas por aferição indireta, incidentes sobre as remunerações dos segurados que laboraram na obra de construção civil, com área de 786,24 m², correspondente a cobertura da quadra da Escola Municipal Cecília Hermínia, em Londrina/Paraná, matrícula CEI 50.886.51094/76, referente ao período de 01/07/2008 a 31/07/2008, com cientificação em 30/10/2008.

De acordo com o **Relatório Fiscal** (fls. 14 a 19), em virtude de a contabilidade da empresa autuada não registrar a mão de obra real utilizada na edificação da obra em apreço, o lançamento deu-se por aferição indireta, efetuando-se o cálculo da mão de obra empregada com base no valor do contrato. Diz que apurou o valor dos serviços aplicando o percentual de 50% sobre o valor bruto das notas fiscais, e posteriormente utilizou o percentual de 40% para calcular a mão de obra. Dessa mão de obra calculada, foram deduzidos os valores declarados em GFIP nas competências 09/2007 a 11/2007; notas fiscais de concreto; saldo de retenção nos meses de 09/2007 e 11/2007, obtido após compensação do valor devido à previdência oficial na GPS e convertidos em salário de contribuição por meio da divisão do percentual 0,368, o que veio resultar na diferença de R\$ 20.211,54 de mão de obra devida.

Na **Impugnação** (fl. 70 a 82) a empresa alegou, em resumo: nulidade do Auto de Infração, em decorrência de coisa julgada; ilegalidade da aferição indireta; ausência de competência do Fisco para declarar relações laborais (Súmula 368 do TST) e ilegalidade do lançamento baseado no CUB.

O **Acórdão 06-28.083** (fls. 215 a 228), em Sessão de 30/08/2010, julgou a impugnação improcedente.

Julgou-se que não há nulidade no auto e nem aplicação de atos normativos sem vigência à época. Também se entendeu que, se no exame da escrituração contábil o Auditor constatar que a contabilidade não registra a remuneração real paga aos segurados, serão apuradas por aferição indireta as contribuições previdenciárias devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Cientificado em 14/09/2010 (fl. 230), o contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (Fls. 231 a 243), em 07/10/2010 (fl. 231), em que alega:

- a) Que o contribuinte detém sentença judicial transitada em julgado (n. 2000.70.01.010557-0) impedindo que o lançamento seja realizado.
- b) Que não há prova do montante dos salários pagos ou que existiam funcionários informais. Que o ônus da prova é do fisco.
- c) Que somente a Justiça do Trabalho possui competência para declarar a existência da relação de emprego.
- d) Que há bis in idem no arbitramento via CUB.
- e) Alternativamente, pede que seja realizado novo ARO, com a participação do contribuinte.

Consta Termo de Apensação de 22/09/2014, em que foi juntado por apensação a este processo, os seguintes processos: 11634.000704/2008-16 (fl. 246); 11634.000705/2008-52 (fl. 247) e 11634.000706/2008-05 (fl. 248).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

Admissibilidade.

Conheço o Recurso Voluntário, posto que tempestivo. Cientificado em 14/09/2010 (fl. 230), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 07/10/2010 (fls. 231), portanto dentro do trintídio previsto pelo PAF.

Preliminar - sentença judicial transitada em julgado.

Aduz a contribuinte que o Auto de Infração desconsiderou a contabilidade, implementando o lançamento com a utilização do CUB, entretanto, detém sentença judicial nos autos do processo n. 2000.70.01.010557-0, transitada em julgado.

Conforme já descrito no julgamento de 1ª instância: na Sentença, proferida em 29/03/2011, pelo Juízo da 3ª Vara Federal em Londrina/PR (fl. 195 a 200), a empresa F. W. Construções Civis Ltda, impetrou mandado de segurança preventivo visando afastar a incidência da Instrução Normativa INSS/DC n. 18/2000, que exigia o recolhimento da contribuição social sobre o valor dos serviços realizados, tomando como base de cálculo o CUB.

O Juízo sentenciante de primeiro grau julgou parcialmente procedente o pedido formulado pelo impetrante, para determinar que a autoridade impetrada se absteresse de exigir a contribuição previdenciária com base no cálculo do art. 4º, XVIII, da IN INSS/DC n. 18, de 11/05/2000, quando a impetrante viesse apresentar prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução da obra de construção civil, enquanto não reputada inidônea sua escritura contábil.

Pois bem. O art. 4º, XVIII da IN INSS/DC 18/2000 definia o Custo Unitário Básico – CUB como parâmetro de avaliação para os custos de IN INSS/DC 18/2000 obras de construção civil:

Art. 4º Para os efeitos deste ato, considera-se:

XVIII - Custo Unitário Básico - CUB: parte do custo por metro quadrado da construção do projeto-padrão considerado, calculado de acordo com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, e que serve de base para a avaliação dos custos de construção das edificações, observado o disposto no § 3º.

§ 1º Compreende-se como obra de construção civil definida no inciso I, dentre outras, as atividades constantes do grupo "45 CONSTRUÇÃO" da relação de atividades de que trata o Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº

3.048, de 06 de maio de 1999, discriminadas no Anexo III desta Instrução Normativa - IN.

§ 2º Entende-se como execução total da obra, prevista na alínea a do inciso XV deste artigo, a responsabilidade pela execução de todos os serviços para a realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes.

§ 3º Não são considerados no cálculo do valor do CUB de que trata o inciso XVIII deste artigo, o custo de elaboração de projetos e os demais custos relacionados no Anexo I desta Instrução Normativa - IN.

Ocorre que, não tendo sido interposto recurso, em sede de reexame necessário a 1ª Turma do TRF4 se pronunciou julgando que **somente se torna possível a aferição indireta quando a empresa construtora não cumpra as providências impostas pela lei**. Certas as palavras da decisão de 1ª instância (fl. 221):

Como se vê, não se faz necessária à realização de qualquer diligência junto à Procuradoria, como quer a impugnante, para se chegar à conclusão de que a decisão proferida nos aludidos autos não impede o lançamento em apreço, pois, estes não trata de lançamento arbitrado pelo método de aferição indireta com base no CUB, e sim do levantamento de contribuições previdenciárias devidas referentes à obra de construção civil (cobertura de quadra esportiva da Escola Municipal Cecília Hermínia), apuradas por aferição indireta, onde os valores foram calculados mediante a aplicação dos percentuais previstos na Instrução Normativa n. 03, de 14 de julho de 2005, sobre os valores das notas fiscais de serviços, tendo a fiscalização desconsiderada a contabilidade da empresa por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço.

Observa-se, ainda, que, diante dessa realidade contábil, a fiscalização até poderia ter arbitrado as contribuições devidas pelo método do CUB, entretanto, não o fez, preferindo aferir indiretamente as contribuições lançadas com base nas notas fiscais de serviços. Possibilidade essa não vedada, ao contrário, prevista no citado Acórdão: Se a contabilidade da empresa não for confiável... o fisco deve buscar sempre se aproximar da realidade econômica da matéria tributável, valendo-se dos meios de pesquisa ao seu alcance.

Voto no sentido de que **a sentença judicial não impediu a fiscalização de aferir indiretamente as contribuições lançadas com base nas notas fiscais de serviços**.

Ilegalidade da aferição indireta e Arbitramento via CUB. Bis in idem. Ônus da prova.

O contribuinte entende que a aferição indireta é procedimento de exceção, somente autorizado na ausência de prova de pagamento de salários. Com isso, aduz que a Secretaria da Receita Federal deveria trazer, junto ao Auto de Infração, a prova de que o contribuinte não pagou os valores devidos ou que existiam funcionários informais.

Sobre isso, seguem trechos do Relatório Fiscal do Auto de Infração:

(fl. 15) 4. Com base nos documentos examinados constatamos que a contabilidade não registra, para esta obra, o movimento real de mão-de-obra. Consideramos insuficientes a qualificação e a quantidade dos empregados para a execução da obra, face ao registro da remuneração dos funcionários, identificados através da Classificação Brasileira de Ocupações – CBO, informados nas GFIPs, conforme discriminados abaixo: (...)

5. Não constou na execução da obra, trabalhadores com as funções de: Encanador, Pintor, funções estas, inerentes aos serviços especificados no Termo de Recebimento Provisório de Obra de 16/11/2007 e Planilha de Serviço, anexo ao Contrato. (...)

(fl. 16) 7. Diante do exposto, apuramos o salário-de-contribuição referentes à execução da obra, por aferição indireta, mediante cálculo de mão-de-obra empregada com base no valor do contrato, apurando o valor dos serviços pelo percentual de 50% do valor bruto das Notas Fiscais de Serviço e para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra foi aplicado o percentual de 40% do valor dos serviços (...)

(fl. 17) 10. Assim sendo, considerando que no exame da documentação apresentada pela empresa, tendo esta fiscalização constatando que a contabilidade não espelha o movimento real de mão-de-obra, foram apuradas, por aferição indireta, as contribuições devidas, na forma dos artigos 33, parágrafo 6º da Lei 8.212, de 24/07/1991 e 235 do Decreto n. 3.048, de 06/05/1999, que transcrevemos a seguir (...)

Quanto ao ônus da prova, há a inversão no caso da aferição indireta com fundamento nos §§3º e 6º do art. 33 da Lei 8.121/1991. Pode, portanto, o Fisco inscrever de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

A questão do bis in idem foi novamente trazida em sede recursal. Segundo o contribuinte, o cotejo entre o cálculo do CUB e a planilha real de custos do contrato, as margens de lucro, custos e despesas conclui com uma tributação artificial e exagerada. Finalmente, que toda mão-de-obra da JAKALE já está incluída na nota, logo não há sentido em presumir trabalhadores informais na obra. Ainda aduz que a descaracterização de notas fiscais de estrutura metálica e desconsideração da contabilidade em relação à aquisição de materiais devem elidir o lançamento.

Sobre o tema, tomo as razões da decisão de 1ª instância:

(fl. 227) Primeiro, porque, em nenhum lugar do Relatório Fiscal (fl. 11 a 17) tratou de descaracterização de notas fiscais, e sim da não apresentação de todas as notas fiscais relativas à estrutura metálica da obra, no valor de R\$ 91.602,50 (vide planilha de serviço anexa ao contrato, fl. 33), pois, devidamente intimado, o contribuinte apenas exibiu a NF n. 724 da empresa JAKALI – Estruturas Metálicas – Serralheira Jakali Ltda., no valor de R\$ 4.000,00 (fl. 41).

E segundo, porque, além da irregularidade acima, outros fatores levaram a fiscalização a apurar indiretamente as contribuições sociais devidas: o valor de material discriminado em contrato e destacado nas notas fiscais de serviço – R\$ 123.182,13, no período de 09/2007 a 11/2007, contabilizado a menor (conta 9320300000-93203001) – R\$ 56.544,52; e a impossibilidade de execução do serviço contratado, tendo em vista o número de segurados constantes em GFIP, em face das exigências dos serviços especificados no Termo de Recebimento Provisório da Obra de 16/11/2007 e planilha de serviço anexo ao contrato.

A aferição indireta deve ser utilizada quando, no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento do sujeito passivo, a fiscalização constate que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro.

E nesse sentido, também descabe o pedido alternativo de novo ARO, com a participação do contribuinte.

Invasão de competência da Justiça do Trabalho.

O Fisco tem a obrigação de fiscalizar o correto cumprimento das obrigações tributárias. A legislação definiu os segurados obrigatórios da Previdência Social e os classificou como empregados, empregados domésticos, contribuintes individuais, trabalhadores avulsos e segurados especiais (art. 12 da Lei 8.212/1991). Cada tipo de segurado recebe tratamento diverso, de modo que definir se alguém é empregado ou contribuinte individual é, sim, competência do Fisco para fins tributários. Não cabe, portanto, alegar que a fiscalização não é competente para “declarar a existência ou não” de vínculo empregatício, e que tal tarefa é exclusiva da Justiça do Trabalho.

A competência, portanto, encontrava-se na própria Lei 8.212/1991 e no Decreto 3.048/1999:

Lei 8.212/1991. Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

Decreto 3.048/1999. Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para: (...)

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Tal como já afirmado na 1ª instância (fl. 226), as alegações e os meios de prova trazidos em defesa – nenhuma prova nova foi trazida em 2ª instância – não conseguiram descaracterizar o fato constatado pela fiscalização – a escrituração contábil do contribuinte não registrou o movimento real da remuneração dos empregados que laboraram na edificação da cobertura de quadra esportiva com área de 786,24m² da Escola Municipal Cecília Hermínia, o que levou à aferição indireta da base de cálculo das contribuições devidas. Não de forma ilegal ou como sanção política, mas sim com base no determinado na legislação pertinente.

Conclusão.

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho

Fl. 7 do Acórdão n.º 2201-011.349 - 2ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11634.000703/2008-63