



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11634.000704/2008-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.350 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de novembro de 2023
Recorrente F. W. CONSTRUÇOES CIVIS 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 31.155.143-0 (fl. 03) de Contribuições Sociais Previdenciárias destinadas à Seguridade Social (parte dos segurados) 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, relativas ao período de 01/07/2008 a 31/07/2008, com cientificação em 30/10/2008.

De acordo com o **Relatório Fiscal** (fls. 13 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. 33 a 45) 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. 172 a 185), 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. 187), o contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (Fls. 188 a 200), em 07/10/2010 (fl. 188), 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** ao Processo n. 11634.000703/2008-63 (fl. 203) de 22/09/2014.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

Admissibilidade.

Conheço o Recurso Voluntário, posto que tempestivo. Cientificado em 14/09/2010 (fl. 187), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 07/10/2010 (fl. 188), 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. 155 a 160), a empresa F. W. Construções Cíveis 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 abstivesse 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 à aferição indireta quando a empresa construtora não cumpra as providências impostas pela lei.

Certas as palavras da decisão de 1ª instância (fl. 178):

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) 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. 184) 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. 183), 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