



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12268.000062/2007-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-007.652 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de agosto de 2020
Recorrente SIAL CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2002 a 31/07/2007

ARBITRAMENTO

Constatada a omissão e/ou a irregularidade da escrituração contábil para fins de registro da remuneração paga aos segurados ou a omissão na entrega de documentos à fiscalização, autoriza-se o lançamento por aferição indireta, nos termos do parágrafos 3º e 4º do artigo 33 da Lei 8212/91.

INDICADORES APROPRIADOS PARA AFERIÇÃO INDIRETA

Compete exclusivamente ao Fisco a escolha dos indicadores mais apropriados para apuração da remuneração da mão-de-obra, por aferição indireta, por atribuição que lhe é dada pelos §§ 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações decorrentes da Lei nº 11.098, de 2005.

CUSTO UNITÁRIO BÁSICO

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, na falta de prova regular e formalizada.

VERDADE MATERIAL. PROVA

Constatada que as operações contratuais de prestação de serviços de consultoria não se amoldam à realidade contábil, é legítimo à fiscalização presumir sua inocorrência, requalificando-as segundo a realidade fática e jurídica apresentada.

INCRA

A contribuição destinada ao INCRA, pode ser exigida de empregador urbano, nos termos da Súmula 516 do STJ.

Lançamento Procedente

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, rejeitar as preliminares e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Leticia Lacerda de Castro, Thiago Duca Amoni, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do acórdão proferido pela DRJ (fl. 850) em que se julgou procedente o lançamento tributário materializado na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, referente às contribuições previdenciárias (parte dos segurados e parte patronal, custeio das prestações decorrentes de incapacidade laborativa provenientes ambientais do trabalho - RAT), previsto nos art. 20 e 22, I e II da Lei 8212/1991 e do crédito destinado às entidades denominadas "terceiros" (FNDE, SESI, SENAI, INCRA e SEBRAE). previsto na legislação de cada entidade, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados, em construções civis matriculadas pelos CEI, indicadas no relatório fiscal.

A base de cálculo das contribuições foi apurada mediante arbitramento. com fundamento nos parágrafos 3º e 4º do artigo 33 da Lei 8212 de 1991.

Após a impugnação, o presente feito foi baixado em diligência à Auditora Fiscal para que fossem aclaradas questões suscitadas na impugnação, referentes à base de cálculo do arbitramento das contribuições. Solicitou-se também a confecção de novo relatório explicativo do débito, explicitando de forma clara, objetiva e precisa a aferição indireta. Determinou-se, ainda, o reenvio à empresa de anexos que a impugnação alegava não ter acompanhado a primeira via da NFLD.

Conforme indicado no relatório do acórdão recorrido, a fiscalização exarou despacho, com a discriminação detalhada de todos os documentos e itens então solicitados (fls. 482/497). Ressalte-se que este novo relatório fiscal foi remetido à Recorrente, juntamente com os despachos de fls. 454/481 e os documentos reclamados na impugnação, reabrindo-se o prazo de impugnação. Dentro do novo prazo, a empresa se manifestou a fls. 501/516, anexando cópias das páginas do seu Livro Razão que registra os valores da conta Ordenados e Salários a Pagar, bem como cópias de GFIP com valores que supostamente não teriam sido considerados no lançamento.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/07/2007

NFLD37.098.812-4

Ementa:

ARBITRAMENTO

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 devidas à previdência social, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

CUSTO UNITÁRIO BÁSICO

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.

ESCOLHA DOS INDICADORES APROPRIADOS PARA AFERIÇÃO INDIRETA
Compete exclusivamente ao Fisco a escolha dos indicadores mais apropriados para apuração da remuneração da mão-de-obra, por aferição indireta, por atribuição que lhe é dada pelos §§ 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações decorrentes da Lei nº 11.098, de 2005.

INCRA

A contribuição destinada ao INCRA, pode ser exigida de empregador urbano, como ocorre desde a sua origem, quando foi instituída pela Lei nº 2.613, de 1.955, em benefício do então criado Serviço Social Rural, conforme jurisprudência recente do STJ.

ACRÉSCIMOS LEGAIS

Não são abusivos nem ilegais os acréscimos dos juros e da multa calculados de acordo com os art. 34 e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, calculados sobre o crédito em atraso. Lançamento Procedente

Interposto o Recurso Voluntário em que se sustenta, em síntese:

1. Preliminar de cerceamento de defesa, por ter deixado a fiscalização de discriminar alguns documentos que entende essenciais à apuração do arbitramento, bem como aos cálculos, que na sua convicção são técnicos e de difícil compreensão da forma como foram explicitados, resultando em cerceamento de defesa (fls. 891/892).

2. Ocorrência de refiscalização, já que os fatos geradores das contribuições até maio de 2006 teriam sido homologados com a extinção do Mandado de Procedimento Fiscal 09365389, em 29 de junho, sendo que o novo Mandado 094152225, emitido para dar sequência à fiscalização, configuraria refiscalização e seria nulo de pleno direito, porque esse procedimento só seria admitido nos casos previstos no art. 149 do CTN

3. Nulidade da NFLD, em virtude de os registros contábeis da empresa demonstrarem que os fatos geradores arrolados no lançamento ocorreram de julho de 2002 a junho de 2006, todavia, houve débito lançado na competência de julho/2007. A Recorrente afirma que nesse mês de competência não teria ocorrido nenhum fato gerador de contribuições das obras, incorrendo em nulidade (fl. 914).

4. Refuta a aferição indireta ou arbitramento que se pautou o lançamento, alegando que a remuneração que serviu de base-de-cálculo do crédito lançado foi arbitrada por aferição indireta, com base na área construída, tipo e padrão das obras executadas e o Custo Unitário Base — CUB - emitido pelo SINDUSCON - Curitiba, os quais não retratariam o montante efetivo das remunerações. Evidencia o equívoco do relatório fiscal ao citar a obra

intitulada “Banco Rural”, bem como a questão relacionada à aquisição de argamassa e de concreto usinado (fl.920). Neste ponto, a Recorrente refuta os requisitos tidos pela fiscalização como idôneos e necessários para escrituração contábil das obras, de acordo com as normas vigentes (fls. 928)

5. Quanto aos serviços prestados pela CRE, os quais teriam sido classificados pela fiscalização como terceirização/subempreitada, e não como consultoria técnico-administrativa na área de engenharia, consoante declarado e formalizado pela Recorrente, esta reafirma que houve efetivamente a prestação de serviços sob a forma de consultoria. Alega, ainda, que quanto à participação da empresa Formato Construções Ltda na obra Museu de Arte do Paraná, essa se deu por conta de cessão pela CRE Participações e Empreendimentos Ltda, de parte dos serviços de consultoria e assessoria contratado com a SIAL. Assim, a fiscalização teria deixado de considerar as provas apresentadas de que as importâncias pagas à empresa Formato Engenharia Ltda, tratar-se-iam de cessão de crédito e não de prestação de serviços;

6. Em relação à forma de aferição da remuneração, sustenta que os quadros das fls. 950 e seguintes, em especial o II a VI, apresentados no Recurso, comprovariam que não foi considerada mão de obra própria na apuração dos salários pagos nas obras arroladas nos autos. Já os Quadros VII a VIII, demonstrariam a mão de obra de terceiros não consideradas nas obras;

7. Refuta a incidência e legalidade da Contribuição ao INCRA

8. Por fim, questiona os juros e a multa aplicada pela fiscalização previdenciária, porquanto abusivas, acima dos limites legais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Letícia Lacerda de Castro, Relator.

Conheço do presente recurso, exceto da alegação de inconstitucionalidade da contribuição ao INCRA, conforme adiante suscitado (Súmula CARF nº 02), posto que presentes os requisitos de admissibilidade.

Preliminarmente, sustenta a Recorrente que seu direito de defesa foi cerceado, em virtude da fiscalização ter deixado de discriminar alguns documentos que entende essenciais à apuração do arbitramento, bem como dos cálculos, que na sua convicção são técnicos e de difícil entendimento, afirmando serem incompreensíveis da forma como foram explicitados, resultando em cerceamento de defesa (fls. 891/892).

O que se constatou do presente feito, foi uma fiscalização e órgão julgante extremamente diligentes, no sentido de fornecer os elementos necessários e suficientes para o alcance não só da realidade dos fatos, como possibilitando à Recorrente a clara compreensão da metodologia e técnica, utilizada na apuração indireta.

Nesse sentido, diligenciou-se um novo relatório fiscal, em que todas as questões técnicas levantadas foram aclaradas, bem como fornecidos documentos adicionais à Recorrente. Inclusive, conferiu-se novo prazo para que, caso quisesse, fossem complementadas as razões de sua impugnação.

Registre-se que na manifestação do relatório complementar fiscal, a Recorrente olvidou-se em sustentar e apontar elementos “incompreensíveis”, fazendo-o apenas na presente oportunidade.

A própria extensão do presente recurso, em que a Recorrente se insurge de cada detalhe técnico do lançamento por arbitramento, conduz à conclusão do efetivo exercício do direito de defesa.

Quanto à alegação de que não teria recebido os documentos relacionados à fl. 891 de seu recurso, importante transcrever excerto do despacho da Auditora Fiscal, no seguinte sentido: *“Em obediência ao acima solicitado, estão sendo enviadas, juntamente com o relatório fiscal complementar, nesta data, cópias de ARO, referentes as obras com matrícula CEI nº 50.010.90868178, 40.820.00954/76, 40.820.00953/73 e 50.015.41320/79 e cópias relativas ao anexo 111 (documentos do movimento de despesas da empresa), quais sejam: (...) (fl. 481).*

A seguir, à fl. 482, juntou-se o relatório complementar, cuja redação mostrou-se extremamente didática, esclarecendo todos os pontos da autuação, bem como os cálculos utilizados pela fiscalização no arbitramento. Destaque-se o uso de planilhas e tabelas explicitando os elementos utilizados nas fórmulas para o cálculo das contribuições previdenciárias.

Desse relatório complementar, às fls. 501 e seguintes, possibilitou-se à Recorrente a construção de narrativa e prova sob o crivo da ampla defesa e contraditório próprios desta esfera administrativa.

Portanto, sem razão a Recorrente sobre a alegação de violação ao seu direito de defesa.

Antes de se adentrar ao mérito do presente recurso, entendo ser necessário proceder ao recorte de premissas fáticas e jurídicas que sustentam o trabalho fiscal (fls. 43/79), e que foram extensamente adotadas no acórdão recorrido.

A primeira, é aquela que diz respeito ao objeto de fiscalização deste processo, que são obras da Recorrente demarcadas na NFLD.

A segunda, nem todos os documentos solicitados foram apresentados pela Recorrente (tendo sido, inclusive, lavrado auto de infração quanto ao descumprimento desta obrigação acessória).

A terceira, a contabilidade da empresa, em especial a escrituração de seus documentos fiscais, não se amolda aos requisitos impostos pela legislação então vigente,

impedindo a auditoria fiscal obter clara compreensão das obras objeto de fiscalização. Só para exemplificar, consta no relatório fiscal notícia de diversas irregularidades encontradas na contabilidade da empresa. É que a Recorrente teria registrado na conta 1.3.2.03.005 (Almoxarifado Curitiba), todos os lançamentos relativos à obra com matrícula CEI nº 50.015.41320/79, incluindo material, serviços de terceiros e mão-de-obra direta, deixando de registrar em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

A quarta, em relação às GFIP's, ao tentar provar a regularidade do pagamento das contribuições, teria a Recorrente as entregue, todavia, sem qualquer especificação quanto à obra que se refeririam, motivo pelo qual não foram computadas pela fiscalização. Quanto aquelas que continham a especificação da obra, verificou-se que já haviam sido levado em consideração.

A quinta, encontrado pela fiscalização o “CUB” – custo unitário básico – das obras, de acordo com as normas técnicas do CREA e do SINDUSCOM, verificou-se um valor discrepante em relação ao custo apurado de mão de obra contido na escrituração contábil da Recorrente.

A sexta, dessa discrepância do “CUB” encontrado nas obras, de um lado, e de outro, da prova material de aquisições de material de construção (argamassa e concreto usinado), sem a contrapartida do efetivo trabalho de mão de obra escriturada, a fiscalização demonstrou que essa mão de obra seria consideravelmente maior que a declarada.

A sétima, a fiscalização apurou irregularidades quanto ao pretense contrato de consultoria técnica celebrado pela Recorrente, com as empresas CRE e Formato. Em consulta ao CREA, evidenciou-se a prestação de serviços sob a forma de subempreitada, consoante os ART's ali registrados, evadindo-se dos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Conclui a fiscalização – entendimento seguido pela DRJ e pelo presente voto – que legítima seria o lançamento por arbitramento, consoante os parágrafos 3º e 4º do artigo 33 da Lei 8212 de 1991.

Volvendo-se às questões de mérito suscitadas pela Recorrente, passo a refutar a tese de “refiscalização” suscitada.

A rigor, inexistiu a ocorrência da “refiscalização”, ou de qualquer revisão de lançamento. O que ocorreu na hipótese foi a continuidade da fiscalização iniciada pelo primeiro Mandado de Procedimento Fiscal, sendo que seu sustentado *termo ad quem* não tem como efeito automático a homologação dos fatos geradores objeto de apuração e lançamento.

Tendo em vista que os fundamentos da Recorrente, relacionados aos MPF's, repetem aqueles indicados na impugnação, e por coadunar com o acórdão recorrido, que os rejeitou, afastando a sua ocorrência”, transcrevo suas razões, conforme autorizado pelo art. 37, §3º do RICARF:

A este respeito, veja-se o esclarecimento oferecido pela Auditoria Fiscal no Relatório Fiscal explicativo da NFLD (fls. 44):

4.2. A auditoria fiscal foi designada no MPF — Mandado de Procedimento Fiscal nº 09365389 e iniciou-se com a assinatura do TIAD — Termo de Intimação para Apresentação de Documentos, em 02/02/2007. Esse Mandado de Procedimento Fiscal foi substituído pelo de nº 09415225, em função da criação da Receita Federal do Brasil, através da Lei 11.457, de 16/03/2007, alterada pela Lei nº 11.518, de 05/09/2007. Também em decorrência das alterações sofridas pela Instrução Normativa nº 03, de 14/07/2005 foi emitido o TIAF — Termo de Início da Ação Fiscal, assinado pelo administrador da empresa, em 21/08/2007.

Vejam-se, mais, as anotações pertinentes à ação fiscal que resultou nesta lavratura, contidas no cadastro eletrônico de fiscalizações da Receita Federal do Brasil:

1. Trata-se de auditoria básica solicitada pelo Setor de Planejamento tendo em vista inicialmente resolução do processo de restituição protocolado sob o nº 35948.000472/2006-51 e verificação das obras 408200132372 408200081271 5001090868/78 50.07.26107/72 40.820.00954/76 e 50.011.17355/72 no período de 01/2003 a 05/2006. A ação fiscal recebeu o nº 09365389.

2. Entretanto ao se iniciarem os trabalhos na empresa constatou-se que o período de execução das obras era divergente do contido nas respectivas DISOs. Tendo em vista que o setor de planejamento direcionou a ação fiscal com base nesses documentos que por sua vez consistem apenas nas informações prestadas pela empresa foi solicitada a ampliação do período de fiscalização.

3. Além do acima esclarecido para refazer os cálculos no programa de regularização de obras (DISO) havia necessidade de examinar a escrituração contábil e demais documentos pertinentes as obras sem o que era impossível concluir a ação fiscal. Só para citar como exemplo: não havia como apurar as remunerações da mão de obra terceirizada utilizada na execução das edificações ou mesmo as remunerações resultantes da aplicação de 5% sobre as notas fiscais ou faturas de argamassa preparada ou concreto usinado sem a verificação dos documentos relativos a todo o período da obra inclusive as GFIP de subempreiteiros para atender ao disposto nos capítulos da IN MPS/SRP n. 03/2005 pertinentes a cessão de mão de obra e empreitada ou a regularização de obra de construção civil.

4. Em função do acima esclarecido foi liberada a auditoria no período de 03/2002 a 07/2007 através do MPF Nº 09415223 de 09/08/2007 abarcando ainda todas as obras que estavam em situação normal no cadastro da RFB em função de que embora a empresa houvesse sido objeto de fiscalização total com verificação da contabilidade até 12/2002 só haviam sido auditadas as que constam como encerradas no cadastro da RF.

Consoante se extrai das informações técnicas acima reproduzidas, a ação fiscal de nº 09415225 não configura refiscalização. Trata-se de continuação da fiscalização iniciada pelo MPF 09365389. A substituição do MPF não teve a intenção de encerrar uma fiscalização e iniciar outra mas de dar continuidade à primeira, em face da situação encontrada na empresa, que demandava retroagir o exame de documentos até o mês de competência 03/2002, e em face da extinção da Secretaria da Receita Previdenciária e criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para a qual foram transferidas as atribuições antes pertinentes à SRP.(...)

Em relação à nulidade da NFLD, em virtude de os registros contábeis da empresa demonstrarem que os fatos geradores, arrolados no lançamento ocorreram de julho de 2002 a junho de 2006, todavia, houve débito lançado na competência de julho/2007, é importante destacar que cabe ao fisco eleger os indicadores e parâmetros para aferição indireta.

A rigor, conforme explicitado nas premissas demarcadas no presente voto, a fiscalização foi legitimada a proceder ao lançamento por arbitramento, aferindo indiretamente os fatos geradores das contribuições. Nesse aspecto, não se exige precisar exatamente em quais meses ocorreram os fatos geradores das contribuições, não se divorciando da legalidade a

utilização como mês de competência do débito aquele no qual foi emitido o documento de Regularização da Obra, o ARO, qual seja, o mês de julho de 2007.

A despeito da Recorrente afirmar que no referido mês não teria ocorrido nenhum fato gerador de contribuição das obras, aduzindo pela improcedência do débito lançado na competência julho/2007, fica evidente que cabe à empresa apresentar documentos sustentados por escrita contábil confiável que demonstre em quais meses ocorreram os fatos geradores das contribuições.

Em relação ao arbitramento utilizado pela fiscalização, para apuração das contribuições devidas, entendo que ter sido verificado a ocorrência dos pressupostos autorizadores da utilização do critério da aferição indireta.

Na verdade, conforme destacado no relatório fiscal, para além da omissão na entrega de determinados documentos, a hipótese subsumiu ao art. 33, § 6º da Lei 8.212/91: *“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... também serão apuradas por aferição indireta as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário”*.

Conforme ressaltado no voto recorrido:

Por tudo que já se viu ate aqui, já se sabe que o arbitramento não foi motivado pela falta de exigência das GFIP das prestadoras de serviço. Essa é uma das irregularidades encontradas, que não permite, inclusive, que se acatem como prova cópias de GFIP que não têm nenhuma vinculação com as obras arroladas nestes autos. Na verdade o arbitramento se deu pelo conjunto de irregularidades já bastante noticiadas e analisadas até este ponto”.

Ainda em relação ao lançamento por arbitramento, sobreleve-se o cálculo utilizado pela fiscalização da mão de obra empregada proporcional à área construída e ao padrão da obra. Na referida apuração do débito, foi aplicada a tabela de Custo Unitário Básico (CUB), estritamente de acordo com a área construída e ao padrão da obra. A multiplicação da área construída pelo valor do CUB reflete o custo total da obra obtido. Deste valor, no máximo 20% representa valor de mão de obra, sobre o qual incide a contribuição previdenciária como disposto dos Avisos para Regularização de obra — ARO (20,0% no segmento dos trezentos metros e um centímetro em diante).

Nessa senda, refuta-se o apontamento do recurso relacionada a obra do Banco Rural, extraído do relatório fiscal, no sentido de que "para a obra de adequação do Banco Rural deixou de registrar a mão-de-obra própria utilizada na execução, e como não apresentou contrato com subempreiteiros, não ficou claro se foi toda executada com mão-de-obra terceirizada" (fl. 920).

Conforme disposto no acórdão recorrido, no contexto do presente processo administrativo não foi lançado débito para essa obra do Banco Rural. Todavia, a irregularidade citada pela fiscalização desta obra, conduz à convicção de que a contabilidade da empresa efetivamente não registra o montante real das remunerações pagas aos segurados que lhe prestam serviços no período abrangido pela auditoria Fiscal.

Ademais, consoante o acórdão recorrido, o qual me reporto nos termos do art. 37, §3º do RICARF:

Não se questiona, neste processo especificamente, se há ou não registro de alguma espécie de mão de obra empregada na execução da obra. A impugnação afirma que houve emprego de mão de obra de terceiros. Veja-se o que afirmou a Auditora Fiscal, neste ponto:

4.4.8. Detectou-se ainda, que a despeito de haver contabilizado despesas e receitas a partir de 02/2003 a 07/2003, no centro de custo 3.3.1.07, Obra Adequação do Banco Rural, deixou de registrar a mão de obra própria utilizada para sua execução. Como não apresentou qualquer contrato com subempreiteiras não fixou claro se a adequação foi toda executada com mão de obra terceirizada.

Extraí-se de importante dessa informação que a empresa não apresentou OS contratos de prestação de serviços firmados com as empreiteiras que executaram a obra do Banco Rural no todo ou em parte. Não dispondo dos contratos, ficou a fiscalização sem poder conferir se a Obra foi realizada exclusivamente com mão de obra das empreiteiras ou se houve também necessidade do emprego de mão de obra própria.

A falta de apresentação dos documentos impediu a Auditoria fiscal de aferir o montante real de mão de obra empregado na obra de adequação do Banco Rural. Isto sujeitou o contribuinte a apuração das contribuições pelo método do arbitramento, conforme faculta o parágrafo 3º do art. 33, da Lei 8.212, de 1991.

É evidente que eventual débito relativo à obra do Banco Rural não foi lançado neste processo, porquanto a informação aqui inserida teve o objetivo exclusivo de corroborar o acerto da fiscalização ao proceder ao arbitramento das contribuições devidas pela empresa nas obras que são objeto deste processo.

Certo é que, conforme assegura a Auditoria Fiscal, a empresa não registra remuneração de mão de obra própria nessa obra. Inexistindo registros, e não sendo apresentada a documentação respectiva, resta configurada a certeza de que a contabilidade da empresa não registra mesmo a totalidade das remunerações pagas aos seus prestadores de serviço.

Quanto aos serviços prestados pela CRE, os quais teriam sido classificados pela fiscalização como terceirização/subempreitada, e não como consultoria técnico-administrativa na área de engenharia, consoante declarado e formalizado pela Recorrente, esta reafirma que houve efetivamente a prestação de serviços sob a forma de consultoria. Alega, ainda, que quanto à participação da empresa Formato Construções Ltda na obra Museu de Arte do Paraná, essa se deu por conta de cessão pela CRE Participações e Empreendimentos Ltda, de parte dos serviços de consultoria e assessoria contratado com a SIAL. Assim, a fiscalização teria deixado de considerar as provas apresentadas de que as importâncias pagas à empresa Formato Engenharia Ltda, tratar-se-iam de cessão de crédito e não de prestação de serviço.

A verdade material é alcançada nas diligências procedidas pela fiscalização, no contexto destas empresas, em que houve a subempreitada, junto ao CREA. Para tanto, importante colacionar excerto do relatório fiscal:

4.4.1. A empresa lançou em sua contabilidade, em conta de resultado, intitulada "Outros Custos Diretos/Serviços de Terceiros", nº3.3.1.06.004.01, pagamento de notas fiscais ou faturas de prestação de serviços de engenharia consultiva, com valores muito significativos. Entretanto, não apresentou, inicialmente, contratos de prestação de serviços ou as correspondentes ART - Anotação de Responsabilidade Técnica de consultoria ou assessoria técnica, conforme as normas específicas editadas pelo CREA - Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura do Paraná.

4.4.1.1. Os elementos comprobatórios foram localizados no sítio do CREA - Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura na internet, através da ART - Anotação de Responsabilidade Técnica relativa à execução e reforma do Edifício Castelo Branco, para sua adequação para utilização no complexo do Museu de Arte do Paraná - NovoMuseu, onde a construtora responsável pela execução da obra, subempreitou os serviços para a empresa CRE Participações e Empreendimentos Ltda, consoante Atestado de Execução de Obras.

4.4.1.2. Por sua vez, resultante da análise da escrituração contábil da Sial Construções Civis Ltda, observou-se que a CRE Construções Civis Ltda (sic). emitiu a Nota Fiscal/Fatura de prestação de serviços nº 66, no valor de R\$ 218.274,11 (duzentos e dezoito mil, duzentos e setenta e quatro reais e onze centavos), em 20/12/2002 e a empresa Formato Construções Ltda., para a qual foi repassado o contrato de prestação de serviços, em 02/09/2002, emitia as seguintes Notas Fiscais/Faturas de prestação de serviços, contabilizadas também no centro de custo da obra "NovoMuseu":

(...)

4.4.1.3. Com o objetivo de elucidar o fato acima apontado foram emitidos os Mandados de Procedimento Fiscal nº 09399473, para diligência fiscal junto a CRE Participações e Empreendimentos Ltda. e nº 09399475, para diligência fiscal junto a Formato Construções Ltda. Esses Mandados de Procedimento Fiscal foram substituídos, respectivamente, pelos de nº 09404287 e 09404285, em função da criação da Receita Federal do Brasil, conforme já esclarecido anteriormente.

4.4.1.4. Durante a diligência fiscal nas contratadas verificou-se que:

Embora a Formato Construções Ltda. tenha sido transferida em 08/01/2003 para dois sócios administradores não qualificados na área de engenharia civil (48ª alteração contratual), bem como, não possuindo em seu quadro, pessoal capacitado para proporcionar consultoria técnica, principalmente tendo em vista a complexidade do projeto da obra "NovoMuseu", a empresa continuou a prestar serviços a Sial até o mês 03/2004. Ressalta-se que a partir de 01/2003 não existiam mais empregados registrados, com exceção de um encarregado, desligado em 08/2003.

No sítio da CRE Participações e Empreendimentos na internet, na história da empresa consta, expressamente, a continuidade da Formato Construções Ltda, com o nome de "CRE Participações e Empreendimentos Ltda".

No que se refere ao Atestado de Execução de Obra citado na ART -Anotação de Responsabilidade Técnica supracitada, as empresas envolvidas, Formato e CRE, através de seus administradores, declararam tratar-se de serviços técnico-administrativos, sendo que a empresa Sial, responsável pela elaboração do atestado de execução de obra alegou a não existência do documento em questão.

4.4.1.5. O que se pode depreender da situação acima colocada, em função dos documentos apresentados e das contradições contidas nos documentos firmados pelas três empresas envolvidas é de que a CRE e a Formato executaram, efetivamente, em regime de subempreitada, serviços de construção civil para a empresa Sial Construções Civis Ltda.

4.4.1.6. Em decorrência do acima noticiado houve omissão no lançamento de fatos geradores de contribuições previdenciárias em sua escrituração contábil, tendo em vista que deixou de reter e recolher aos cofres da Receita Federal do Brasil o percentual de 11% (onze por cento) previsto na Lei 9.711/1998.

4.4.1.7. Além disso, deixou de cumprir a obrigação acessória de exigir as cópias das GF1P's - Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social a que estava obrigada, por disposição expressa no § 6º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/1999.

4.4.1.8. Seguem anexos a este Relatório, as cópias da ART, Atestado de Execução de Obras (obtido através de subsídio fiscal da auditoria realizada na CRE), notas fiscais e

declarações firmadas pelo responsáveis pelas empresas envolvidas, acompanhadas do contrato de prestação de serviços. (Anexos I, II, III e IV)

4.4.2. A empresa deixou ainda de contabilizar o movimento relativo a diversas obras em títulos próprios, conforme ordena o artigo 32, II da Lei 8.212/1991, lançando num mesmo centro de custo as seguintes obras, discriminadas na tabela abaixo:

(...)

4.4.3. Observou-se, na sequência, que a Sial registrou em sua contabilidade, na conta 1.3.2.03.005 (Almoxarifado Curitiba), todos os lançamentos relativos à obra com matrícula CEI nº 50.015.41320/79, incluindo material, serviços de terceiros e mão-de-obra direta, deixando de registrar em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias. (Anexo V)

4.4.4. A exemplo do contido no item anterior a empresa notificada deixou de registrar em contas individualizadas de sua contabilidade, com relação aos demais centros de custo das obras executadas ou em execução, as parcelas integrantes e não integrantes da base de cálculo de contribuições previdenciárias, com os respectivos descontos legais como por exemplo: férias normais e férias indenizadas, terço do abono de férias e abono de férias constitucional, adiantamento décimo terceiro salário e parcela de décimo terceiro salário com incidência de contribuições previdenciárias, verbas indenizadas na rescisão de contrato de trabalho e verbas que constituem base de cálculo de contribuições previdenciárias, parcelas indenizadas e parcelas com incidência, relativas ao pagamento de acordos ou sentenças transitadas em julgado, nas reclamações trabalhistas. (Anexo VI)

4.4.5. Na qualidade de contratante de serviços, a empresa apenas contabilizou os valores totais dos serviços em contas de "Serviços de Terceiros", incluindo serviços de consultoria ou assessoria técnica, vigilância, serviços de cessão de mão-de-obra e empreitada, por centro de custo das obras, não discriminando os fatos geradores de contribuições previdenciárias. (Anexo VII).

(...)

4.5 Além de todos os fatos relatados acima, a empresa deixou ainda de apresentar à auditoria fiscal diversos documentos solicitados em TIAF - Termo de Início da Ação Fiscal e TIAD Termo de Intimação para Apresentação de Documentos, necessários à verificação do cumprimento de suas obrigações para com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, tais como: planilhas de medição de todas as obras, contratos de prestação de serviços e a grande maioria das GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social de seus subempreiteiros

4.6. Tendo em vista todos os esclarecimentos prestados acima, infere-se que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a serviço da empresa, bem como, o movimento real do faturamento e do lucro, ferindo Princípios Fundamentais de Contabilidade, estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade

A Recorrente alega na fl 947 a validade dos contratos de consultoria e assessoria em engenharia com as empresas contratadas. Nesse sentido, *“Os termos do contrato estão corroborados pelo histórico da Nota Fiscal nº 0066, de 20.12.2002, de que se trata de “serviços de acompanhamento, orçamento, assessoria e engenharia consultiva na obra Museu de Arte do Paraná” Não há, portanto, qualquer indício de que as empresas SIAL e CRE tenham mascarado contratos de empreitada com contratos de consultoria e assessoria técnica”*.

Todavia, os documentos auferidos pela fiscalização não corroboram essa tese, pois os serviços executados pelas prestadoras são efetivamente de construção civil, sujeitos à retenção e recolhimento das contribuições devidas e à correta contabilização nos títulos apropriados a esses fatos.

Com relação à forma de aferição da remuneração, sustenta no recurso, no sentido de que os quadros das fls. 950 e seguintes, em especial o II a VI, comprovariam que não foi considerada mão de obra própria na apuração dos salários pagos nas obras arroladas nos autos, bem como que os Quadros VII a VIII, demonstrariam a mão de obra de terceiros nas obras não contabilizadas nas contribuições devidas, consigna-se o entendimento exarado no acórdão recorrido, nos termos do art. 37, §3º, do RICARF, que se mostra conclusivo, em consonância com as normas técnicas do Conselho Federal de Contabilidade:

Para comprovar que a Auditoria Fiscal teria considerado valores de remuneração, a título de mão de obra própria, a menor do que aquela realmente despendida nas obras, a impugnante, em seu aditamento, anexou ao processo, cópias das páginas do Livro Razão onde está registrada a conta "Ordenados e salários a pagar".

Realmente, os valores mensais de cada obra registrados naquela conta mostram-se maiores do que aqueles informados pela Auditoria Fiscal nos quadros próprios do relatório fiscal.

Extraí-se, contudo, das técnicas contábeis, que nessa espécie de conta do passivo circulante são lançados os valores líquidos das folhas de pagamento, ou seja, a soma de todas as verbas creditadas aos segurados no mês, depois dos descontos legais efetuados (contribuição previdenciária, imposto de renda pessoa física, faltas, etc).

Portanto, sabe-se que aquele valor líquido não representa a remuneração efetivamente paga aos segurados, podendo até mesmo estar integrado por verbas de natureza não remuneratória (como férias indenizadas, por exemplo), que não sofreram tributação porque não compõem o salário de contribuição dos segurados.

Dito isto, se conclui que essas cópias de lançamentos contábeis não servem de prova em favor do contribuinte, porque, como já se disse, não espelham a real remuneração dos segurados. O que serve de prova mesmo são as folhas de pagamentos, corroboradas pelos respectivos lançamentos contábeis das despesas incorridas a esse título em contas próprias e pelas informações contidas em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP.

Nessa linha de raciocínio, destaque-se a imprestabilidade da contabilidade da Recorrente, no sentido de oferecer à fiscalização parâmetros confiáveis para o exercício do trabalho fiscal. Inclusive, a Recorrente defende em sua insurgência que a determinação para que a empresa registre as obras de construção civil em contas individualizadas e segregadas por estabelecimento consta somente no inciso II do parágrafo 13 do art. 225 do RPS. Assim, essa disposição teria ultrapassado os limites de sua competência sobre matéria de contabilidade, representando invasão da competência do Conselho Federal de Contabilidade. Por isto não teria validade e seria nula. Quanto a essa questão fática e jurídica, reporto-me, novamente, ao acórdão recorrido, que esclarece regras claras de escrituração contábeis, para fins de recolhimento das obrigações tributárias:

A obrigação de escrituração por obras só afetaria as incorporações imobiliárias de que trata a Lei nº 4.591 e não as obras de construção civil que não tenha sido objetos de incorporação, excluídos, ainda os casos em que o incorporador não tenha optado pelo regime de tributação especial instituído pela Lei nº 10.391, de 2004

Diante disto, espera-se que a fiscalização demonstre que as condições apresentadas pela empresa justificam a aplicação dos dispositivos legais apontados; os dispositivos legais

que fundamentam a aferição ou arbitramento e a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Os fatos contábeis pertinentes ao pagamento de remunerações e às contribuições incidentes, assim como todas as despesas inerentes devem ser lançados em títulos próprios da escrituração da empresa. Isto deve ser feito também em relação a cada obra executada, consoante dispôs o inciso II, do parágrafo 13, do artigo 225 do RPS, ao regulamentar a aplicação da obrigação prevista na Lei 8.212. Mas nesta questão, a defesa argumenta que o Regulamento, teria ultrapassado os limites de sua competência ao legislar sobre matéria de contabilidade, o que representaria invasão de competência do Conselho Federal de Contabilidade. Não poderia impor o dever de criar contas individualizadas na contabilidade da empresa. A lei só impor a essa obrigação aos casos de incorporações imobiliárias de que trata a Lei nº 4.591/64.

A respeito do *Decreto regulamentar*, escreve Paulo de Barros Carvalho que esse instrumento serve para possibilitar a fiel execução das leis. Acrescenta que *Roque Carrazza define o regulamento como um ato normativo, unilateral, inerente à função administrativa que, especificando os mandamentos de uma lei não auto-aplicável, cria normas jurídicas gerais* (Curso de Direito Tributário 18ª edição — pág. 75)

Neste ponto, o Regulamento da Previdência Social não acrescentou nenhuma obrigação nova além daquela inserida na ordem legal existente. Ou seja, a obrigação do lançamento dos fatos geradores e das contribuições em títulos próprios e de forma discriminada está contida na lei 8.212/91. Aliás, lançamento em títulos próprios é inclusive um princípio contábil já consagrado e inserido nas diversas normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade.

Mas não estando explícito na lei de que forma seria efetuada a discriminação, no sentido de possibilitar a fiel execução do dispositivo, o seu Regulamento, como ato inerente à função administrativa, veio apenas esclarecer que essa norma significa discriminação por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

O esclarecimento trazido pelo decreto não usurpou a competência do Conselho Federal de Contabilidade, até porque os próprios atos emanados daquele Órgão admitem a existência de legislação em sentido lato que estabeleça formas de escrituração que interessem a determinado usuário da contabilidade, como os órgãos fiscais, por exemplo. Assim é que a Resolução CFC 785/95, de 28 de julho de 1995, ao tratar das características da informação contábil, previu em seu item 1.1.3 que *A informação contábil se expressa por diferentes meios, como demonstrações contábeis, escrituração ou registros permanentes e sistemáticos, documentos, livros, planilhas, listagens, notas explicativas, mapas, pareceres, laudos, diagnósticos, prognósticos, descrições críticas ou quaisquer outros utilizados no exercício profissional ou previstos em legislação.* (GRIFEI).

O termo *legislação* aí colocado compreende não apenas a lei em sentido estrito, votada pelo Legislativo e sancionada pelo poder Executivo (senão a Resolução teria utilizado a expressão "previstos em lei"), mas qualquer ato normativo emanado de um desses poderes, como a lei mesma, o Decreto, ou outra norma infralegal (CTN, art. 97). Isto quer dizer que o ente fiscal, como usuário da informação contábil, pode estabelecer regras quanto a forma de contabilização de fatos contábeis que lhe interessem. Deste modo, ao disciplinar o inciso II do artigo 32 da Lei 8.212, de 1991, o Regulamento, além de conter-se dentro dos limites dessa lei, não instituiu nenhum princípio contábil novo (e isto sim é da competência do CFC) e por isto não invadiu a atribuição do órgão fiscalizador dos profissionais de contabilidade.

Segundo o item 1.1.2 da Resolução CFC no 785/95, *As informações geradas pela Contabilidade devem propiciar, aos seus usuários, base segura às suas decisões. pela compreensão do estado em que se encontra a entidade...* Nesse passo, é do interesse do fisco federal, na condição de usuário das informações contábeis da empresa, para aferição da exata base de cálculo das contribuições previdenciárias empresariais e de

cada segurado, que a contabilização seja efetuada por estabelecimento, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

Além do mais, a mesma resolução, nos itens que tratam dos atributos da informação contábil (1.3.1 e 1.3.2), prevê que esta deve ser, *antes de tudo, veraz e equitativa, de forma a satisfazer as necessidades comuns a um grande número de diferentes usuários... A informação contábil, em especial aquela contida nas demonstrações contábeis, notadamente as previstas em legislação, deve propiciar revelação suficiente sobre a entidade, de modo a facilitar a concretização dos propósitos do usuário, revestindo-se de atributos, entre os quais, são indispensáveis os seguintes: - confiabilidade; ... compreensibilidade;...*

Ao tratar da confiabilidade como atributo das informações contábeis, a mesma Resolução estabelece que:

1.4.1 A confiabilidade é atributo que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base de decisões, configurando, pois, elemento essencial na relação entre aquele e a própria informação.

1.4.2 A confiabilidade da informação ,fundamenta-se na veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo.

§ 1 ° A veracidade exige que as informações contábeis não contenham erros ou vieses, e sejam elaboradas em rigorosa consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, na ausência de norma específica, com as técnicas e procedimentos respaldados na ciência da Contabilidade, nos limites e certeza e previsão por ela possibilitados.

§ 2° A completeza diz respeito ao fato de a informação compreender todos os elementos relevantes e significativos sobre o que pretende revelar ou divulgar, como transações, previsões, análises, demonstrações, juízos ou outros elementos.

Já se viu que o relatório fiscal noticia diversas irregularidades encontradas na contabilidade da empresa, que em nenhum momento foram desfeitas, sequer tocadas, pela impugnação. Assim é que a Sial registrou na conta 1.3.2.03.005 (Almoxarifado Curitiba), todos os lançamentos relativos à obra com matrícula CEI n ° 50.015.41320/79, incluindo material, serviços de terceiros e mão-de-obra direta, deixando de registrar em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

A contabilização de obras em títulos que não se refiram a essa espécie de despesa, especialmente na conta "Almoxarifado", traz insegurança ao fisco, posto que poderia haver outros fatos geradores de tributos lançados em contas estranhas a esses fatos contábeis.

Não bastasse isto, a empresa notificada deixou de registrar em contas individualizadas de sua contabilidade, com relação aos demais centros de custo das obras executadas ou em execução, as parcelas integrantes e não integrantes da base de cálculo de contribuições previdenciárias, com os respectivos descontos legais, como por exemplo: férias normais e férias indenizadas, terço do abono de férias e abono de férias constitucional, adiantamento de décimo terceiro salário e parcela de décimo terceiro salário com incidência de contribuições previdenciárias, verbas indenizadas na rescisão de contrato de trabalho e verbas que constituem base de cálculo de contribuições previdenciárias, parcelas indenizadas e parcelas com incidência, relativas ao pagamento de acordos ou sentenças transitadas em julgado, nas reclamações trabalhistas. Isto configura desrespeito total às regras inseridas na Lei 8.212, de 1991, no Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999 e nas normas do Conselho Federal de Contabilidade.

Outro fato que desfigura a contabilidade da empresa, também, é que, na qualidade de contratante de serviços, ela apenas contabilizou os valores totais dos serviços em contas de 'Serviços de Terceiros', incluindo serviços de consultoria ou assessoria técnica, vigilância, serviços de cessão de mão-de-obra e empreitada, por centro de custo das obras, não discriminando os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Tais fatos traduzem a falta de confiabilidade nos elementos contábeis apresentados pela notificada, porque conduzem a Auditoria Fiscal a erro na apuração correta do montante devido. Essa prática por parte do contribuinte afasta os atributos de confiabilidade que deve revestir a contabilidade do sujeito passivo, caso em que se autoriza a apuração do quantum devido com base nos parágrafos 3º e 6º do art. 33 da Lei 8.212, de 1991.

Quanto à incidência da contribuição ao INCRA, ao longo de sua exposição, a Recorrente defende uma interpretação constitucionalmente adequada, tendo em vista a classificação da contribuição como CIDE, suscitando critérios de referibilidade e defendendo, expressamente, a inconstitucionalidade do entendimento então empossado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”. Portanto, não conheço os fundamentos referentes a essa questão.

No entanto, sob o prisma da legalidade, mantenho os termos do acórdão recorrido, eis que em razão da sua natureza jurídica (CIDE), tal contribuição dispensa que o contribuinte seja diretamente beneficiado pelos serviços prestados. Assim, as empresas, sem nenhuma distinção, ficam obrigadas ao pagamento da contribuição ao INCRA, sem cogitar da atividade econômica do contribuinte ser ou não rural.

Nesse sentido, é a Súmula nº 516 do STJ, “*A contribuição de intervenção no domínio econômico para o Incra (Decreto-Lei n. 1.110/1970), devida por empregadores rurais e urbanos, não foi extinta pelas Leis ns. 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991, não podendo ser compensada com a contribuição ao INSS*”.

Por fim, refuto a alegação de abusividade dos juros e multa aplicados. Com efeito, a fiscalização aplicou os parâmetros legais, em estrito cumprimento ao princípio da legalidade.

Ante ao exposto, não conheço das alegações de inconstitucionalidade, rejeito a preliminar suscitada e, no mérito, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro