



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 13603.001783/2007-86  
**Recurso nº** 251.453 Voluntário  
**Acórdão nº** 2302-00.639 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de setembro de 2010  
**Matéria** CONSTRUÇÃO CIVIL: ARBITRAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES  
**Recorrente** PROBASE CONSTRUTORA LTDA  
**Recorrida** DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM BELO HORIZONTE MG

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2007 a 31/05/2007

AFERIÇÃO INDIRETA. ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. CONTABILIDADE NÃO REGISTRA MOVIMENTO REAL DE MÃO-DE-OBRA.

Ao contabilizar de modo irregular, a sociedade empresária onera algumas obras em relação a outras, não sendo real o custo apresentado à fiscalização. Diante da não confiabilidade dos registros em função de falhas praticadas pela própria recorrente, a fiscalização passa a ter a prerrogativa de lançar os tributos por outros meios, no caso utilizando-se de aferição indireta.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária** da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

  
 MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi, Eduardo Oliveira (suplente), Arlindo Costa e Silva, Amílcar Barca Junior (suplente), Thiago D'Avila Melo Fernandes e Marco André Ramos Vieira (presidente).



## Relatório

A presente NFLD, tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social em virtude da utilização de mão-de-obra assalariada, na edificação de obra de construção civil de responsabilidade do notificado, fls. 27 a 34. Os valores foram lançados por aferição indireta, relativos ao Edifício Flórida, em função de irregularidades na contabilidade da recorrente.

Não conformado com a notificação, foi apresentada defesa, fls. 75 a 96.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento proferiu a decisão de fls. 129 a 137, mantendo o lançamento em sua integralidade.

Não concordando com a decisão, houve interposição de recurso voluntário conforme fls. 142 a 166. Alega em síntese:

- a) Há um rodízio de mão-de-obra entre os edifícios incorporados pela recorrente, tendo em vista a especialização de cada grupo;
- b) É ilegal o lançamento por não estarem presentes os requisitos para arbitramento;
- c) Não houve ilegalidade quanto à escrituração contábil;
- d) A recorrente realiza o pagamento das férias no último dia do mês anterior aquele em que o empregado irá gozá-las; assim a contabilização é realizada no mês do pagamento. Após o retorno das férias, algumas vezes o empregado é designado para obra diversa em função da especialidade;
- e) A empresa cumpre o disposto no art. 145 da CLT;
- f) Não há provas de divergências quanto às rescisões dos contratos de trabalho;
- g) A divergência deveria ser relevante e verificada em diversas oportunidades;
- h) Quanto a cesta básica a recorrente não se utiliza do critério de assiduidade para efetuar a entrega; a forma de premiação restou tão somente presumida pela fiscalização; não há irregularidade na inscrição do PAT;
- i) A alimentação in natura não integra o salário-de-contribuição;
- j) Em um universo de milhares de notas fiscais, apenas duas foram contabilizadas com atraso;
- k) O rateio de mão-de-obra decorreu do rodízio realizado pela recorrente;

- I) No início das obras há aquisição de materiais;
- II) Requerendo provimento ao recurso interposto.

Não foram apresentadas contra-razões pelo órgão fazendário.

É o relato suficiente.

## Voto

Conselheiro MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA, Relator

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 172.  
Pressuposto superado, passo ao exame das questões de mérito.

### DO MÉRITO:

Não assiste razão à recorrente ao afirmar que seria ilegal o lançamento por não estarem presentes os requisitos para o arbitramento.

A sociedade empresária deixou de contabilizar em títulos próprios os fatos geradores das contribuições, conforme apurado pela fiscalização, o que gerou o auto de infração (processo n° 13603.001785/2007-75), julgado procedente na presente sessão. Ao contabilizar de modo irregular, a sociedade empresária onera algumas obras em relação a outras, não sendo real o custo apresentado à fiscalização. Diante da não confiabilidade dos registros em função de falhas praticadas pela própria recorrente, a fiscalização passa a ter a prerrogativa de lançar os tributos por outros meios, no caso utilizando-se de aferição indireta.

A fiscalização previdenciária constatou a omissão da recorrente, desse modo, descumprindo um dever jurídico, contabilização dos fatos que ocorrem na entidade, a recorrente passa a arcar com o ônus da prova em contrário.

Desse modo, ao contrário do que afirma a recorrente, o relatório fiscal esclareceu os motivos de fato e legais que ensejaram a presente notificação fiscal.

A fiscalização previdenciária não elaborou planilha de custo, mas sim aferiu, de forma indireta, na forma dos ditames legais, a mão-de-obra utilizada na edificação da obra. A competência para realizar tal enquadramento advém de dispositivo legal, art. 33, § 4º da Lei n° 8.212/1991, nestas palavras:

*Art. 33 – omissis*

(..)

*§ 4º 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, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.*



3

O que o Auditor Fiscal fez foi simplesmente uma conta aritmética utilizando-se tabela de valores elaborada pelo próprio Sinduscon, com base na árca construída e no padrão da obra.

Nesse sentido é esclarecedor o posicionamento da 1ª Turma do STJ no julgamento do Recurso Especial n.º 384528, cujo Relator foi o Ministro José Delgado, publicado no DJ em 10/6/2002, cuja ementa transcrevo a seguir:

*PREVIDENCIÁRIO E TRIBUTÁRIO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. IRREGULARIDADE DE DOCUMENTOS AFERIÇÃO INDIRETA POSSIBILIDADE ART. 33, § 4º, DA LEI 8.212/91. REEXAME DE MATÉRIA PROBATÓRIA ÓBICE DA SÚM. 07/STJ CUSTO UNITÁRIO BÁSICO - CUB UTILIZAÇÃO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO ART. 197, DO CTN CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA - CDA SUBSTITUIÇÃO DO FATOR DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA INEXISTÊNCIA DE NULIDADE ARTS. 202 E 203, DO CTN DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZAÇÃO SÚMULA 13/STJ E ART. 255, DO RISTJ PRECEDENTES*

*1. Comprovada a irregularidade na escrituração contábil da pessoa jurídica, sujeito passivo da obrigação tributária, pode a Fazenda Pública, nos termos expressos do art. 33, § 4º, da Lei 8.212/91, valer-se da aferição indireta dos valores devidos, conforme evidenciado na hipótese. 2. A verificação de eventual equívoco na fiscalização dos documentos contábeis da empresa recorrente, o que, em tese, afastaria a utilização do lançamento por arbitramento, é mister que encontra óbice intransponível na Súmula 07/STJ. 3. A Lei 4.591, de 16/12/64, determinou que a Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, estabelecesse, dentre outros, critérios e normas para o cálculo de custos unitários de construção, o que foi materializado por intermédio da NB 140, atual NBR 12.721/92, que define os padrões para a apuração do Custo Unitário Básico da Construção Civil - CUB. Esta unidade de medida é calculada mensalmente pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil - SINDUSCON, não havendo neste ato ingerência do agente previdenciário fiscalizador e tampouco estabelecimento de base de cálculo diversa da legalmente prevista. 4. Improcede a alegada ofensa ao art. 97 (inc. I e IV) do CTN, porquanto a Autarquia Previdenciária, ao utilizar o Custo Unitário Básico - CUB, não instituiu base de cálculo por intermédio de Ordem de Serviço, mas tão-somente aplicou um método para apurá-la, procedimento que se evidencia inteiramente em sintonia com o § 4º, art. 33, da Lei 8.212/91. 5. Na esteira dos precedentes da Corte, a mera substituição do fator de atualização monetária na hipótese, a TRD pelo INPC -, não induz à nulidade da Certidão de Dívida Ativa - CDA, considerando que foi verificado no título todos os elementos exigidos pela Lei 6.830/80, havendo o devedor exercido regularmente o direito à ampla defesa. Ausente, dessarte, qualquer ofensa aos artigos 202 e 203, do CTN (REsp 331.343/MG, DJ 18/03/2002 e REsp 167.592/MG, DJ 17/08/1998, Relator Min. José Delgado). 6. A demonstração do dissenso pretoriano exige a similitude das situações fáticas julgadas, sendo indispensável a realização do cotejo analítico entre as teses em confronto, não se prestando ao mister paradigmas originados no mesmo tribunal recorrido.*

*requisitos que na espécie não foram atendidos. Presente, portanto, o óbice contido na Súmula 13/STJ e artigo 255 do RISTJ 7 Recurso especial parcialmente conhecido e, na parte conhecida, nego provimento.*

Uma vez que o presente caso se trata de aferição, o critério para apuração de mão-de-obra é aquele previsto pela autarquia previdenciária que utilizará meios indiretos normatizados em suas Instruções Normativas. O que está definido em Instrução Normativa é o modo de se arbitrar a remuneração utilizada na obra de construção civil. A base de cálculo está definida em lei, no caso o art. 22, inciso I da Lei nº 8.212/1991, que é o total da remuneração paga aos segurados utilizados na edificação da obra.

Pelo exposto, foi correto o enquadramento realizado pelo órgão previdenciário, em virtude de se tratar de lançamento por arbitramento. O recorrente não fez prova do gasto real de mão-de-obra utilizada na edificação.

A recorrente alega que realiza o pagamento das férias no último dia do mês anterior aquele em que o empregado irá gozá-las; assim a contabilização é realizada no mês do pagamento. Após o retorno das férias, algumas vezes o empregado é designado para obra diversa em função da especialidade. Desse modo, a recorrente aplicaria o disposto no art. 145 da CLT.

Realmente as empresas devem contabilizar o pagamento referente às férias, mesmo porque todos os fatos que envolvem desembolsos devem ser contabilizados. Acontece que para fins tributários as férias sofrem incidência de contribuição previdenciária no mês a que elas se referem e não no mês em que os valores são antecipados aos empregados, conforme expressamente previsto no art. 214, parágrafo 14 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999. Desse modo, a recorrente deveria ter contabilizado no mês de pagamento, os valores como antecipação de férias (conta do ativo circulante – lançamento a crédito) tendo como contrapartida a conta caixa ou bancos (lançamento a débito). No mês a que as férias se referem, a contabilização envolverá as contas antecipação de férias (lançamento a débito) e a salários e ordenados, por exemplo, com lançamento a crédito.

A contabilização em títulos próprios deve traduzir a forma de incidência de contribuição previdenciária, devendo estar compatibilizada com as folhas de pagamento. A fiscalização demonstrou que havia inconsistências entre os registros constantes em folhas de pagamento e aqueles efetuados na contabilidade.

Quanto ao argumento recursal de que não há provas de divergências quanto às rescisões dos contratos de trabalho; e que a divergência deveria ser relevante e verificada em diversas oportunidades, não assiste razão à recorrente.

O relatório fiscal afirmou que não houve contabilização das verbas rescisórias de Reinaldo Ferreira da Silva, constante na folha de pagamento da competência novembro de 2004. Assim, a prova do pagamento é a própria folha de pagamento elaborada pela recorrente, cópia anexa aos autos. Não é necessário que o descumprimento da obrigação acessória seja continuada para ser aplicada a multa por descumprimento.

A cesta básica integrante ou não do salário-de-contribuição é irrelevante para que se aplique a autuação, pois independentemente da natureza tributária, a recorrente deveria ter contabilizado por centro de custos, no caso por obra de construção civil, os respectivos

valores. Além do mais, in casu, a entrega da cesta básica ocorria em função de previsão em acordo coletivo, conforme cópia juntada aos autos, sendo devida ao empregado que demonstrasse assiduidade integral. Desse modo, nítido a natureza de premiação, portanto suficiente para integrar o salário-de-contribuição. Ao contrário do afirmado pela recorrente, a forma de premiação não restou presumida, mas sim provada por meio do documento juntado pela fiscalização.

A alimentação in natura não integra o salário-de-contribuição, quando paga de acordo com a legislação. No caso, o pagamento foi realizado como forma de premiação, infringindo o disposto no art. 6º da Portaria nº 3 da Secretaria da Inspeção do Trabalho. A recorrente não fez prova de inserção no PAT na modalidade fornecimento de cestas básicas.

Quanto ao erro na contabilização das duas notas fiscais, isoladamente não seriam suficientes para embasar uma aferição, mas em conjunto com as demais falhas sustentam o arbitramento.

A recorrente alega que no início das obras há aquisição de materiais e no final há pequenos retrabalhos. Assim, ao contabilizar desse modo, a sociedade empresária onera algumas obras em relação a outras, não sendo real o custo apresentado à fiscalização e contabilizado pela recorrente

### **CONCLUSÃO:**

Pelo exposto, voto por CONHECER do recurso do notificado, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto

Sala das Sessões, em 23 de setembro de 2010.



MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA