



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 14751.000034/2008-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-010.051 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de junho de 2021
Recorrente COBRAS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2000 a 31/05/2004

PREVIDÊNCIA. CUSTEIO. TRIBUTÁRIO.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições correspondentes à parte do empregado, à parte da empresa, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a terceiros.

AFERIÇÃO INDIRETA. CONTABILIDADE DEFICIENTE. CABIMENTO.

Cabe a aferição indireta das contribuições devida em relação a obra de construção civil quando a fiscalização constata que a contabilidade se mostra deficiente no registro das remunerações pagas aos segurados que prestaram serviço, cabendo ao responsável pela obra e pelo recolhimento das contribuições o ônus da prova em contrário.

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)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-010.051 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 14751.000034/2008-81

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcreveremos o relatório constante do Acórdão n.º 11-27.623, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Recife/PE, fls. 487 a 496:

Ressalta-se, inicialmente, que o presente AI, DEBCAD n.º 37.103.938-0, foi cadastrado no sistema de protocolo do Ministério da Fazenda (COMPROT), sob o número 14751000034/2008-81.

Da Autuação

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização que, de acordo com o Relatório Fiscal de fl. 25/30, é decorrente de fiscalização específica para fins de baixa de obra de construção civil.

De acordo com o referido Relatório Fiscal, na análise da escrituração da empresa, constaram-se inúmeras irregularidades, ou seja:

1. ausência de centro de custos por obra;
2. registro de fatos geradores relativos a diversas obras, em uma determinada conta de despesa, incluindo pessoas físicas e jurídicas, serviços e peças, dificultando a identificação das obras e as rubricas integrantes e não integrantes do salário de contribuição;
3. registro de serviços prestados diversos em conta relacionada com instalações hidráulicas (serviços de outra natureza);
4. registro de serviços prestados por pessoas físicas na conta relacionada com equipamentos;
5. falta de lançamento relacionada com demolição de obra;
6. ausência de lançamentos relacionados com honorários pagos a autônomos (autores de projetos).

Diante de tais irregularidades, o crédito foi levantado por aferição indireta, desconsiderando-se a contabilidade, consoante preceitos contidos na Lei 8212/91 e no RPS (Regulamento da Previdência Social). Tudo conforme descrito no Relatório da NFLD - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, de fl. 25/30, e nos discriminativos e anexos constantes nos autos.

Continuando, afirma o Auditor Notificante que foi utilizado para a constituição do crédito o levantamento AIE (aferição indireta do edifício). Tal levantamento teve o escopo de apurar o valor do salário de contribuição, a regularizar, relativo a obra de construção, calculado de acordo com o ARO - Aviso de Regularização de Obra, emitido pela fiscalização. Trata-se da construção do edifício Maison Des Princes, consoante detalhamento descrito no Relato Fiscal, de fl. 25/30.

Da Impugnação

Cientificada desta Notificação, a Notificada protocolou impugnação tempestiva, às fl. 70/123, onde apresenta, em síntese, as seguintes arguições ou considerações:

- a) que a competência para julgamento do presente processo administrativo é da DRJ, em Recife-PE, também ressaltando a tempestividade da peça defensiva;
- b) traz considerações quanto à legislação processual aplicável ao caso, assim como menciona se tratar de fiscalização específica para fins de baixa de obras de construção civil;
- c) manifesta inconformismo quanto à desconsideração da contabilidade da empresa, mencionando que os lançamentos por amostragem, por não anexar cópias respectivas, geraria cerceamento do direito de defesa;
- d) fragilidade e descabimento no argumento do Fisco no tocante à ausência de lançamentos em contas próprias. Questiona o conceito de títulos próprios. A maneira de

escreitar as operações é de livre escolha da empresa, que deverá fazê-la de forma mercantil;

e) apresenta argumentos tentando comprovar a regularidade dos recolhimentos;

f) os serviços prestados por profissionais autônomos foram feitos gratuitamente;

g) falta de clareza e convicção no relato fiscal, gerando cerceamento do direito de defesa enfocando a desconsideração da contabilidade;

h) traz manifestações acerca de prováveis equívocos cometidos quanto da lavratura de NFLD, na mesma ação fiscal: desconsideração da contabilidade, uso do arbitramento, com a utilização do CUB (custo unitário básico);

i) o uso de IN (Instrução Normativa) era inaplicável;

j) as suposições descabidas do Auditor não podem prosperar. Caso prosperem, requer uma revisão (perícia) nos trabalhos do Auditor, a fim de provar os fatos arguidos, pugnando por todos os meios de prova legalmente admitidos;

k) decadência deve ser observada.

Do Pedido de Diligência

Confrontando os fatos narrados no Relatório Fiscal com as considerações e arguições trazidas pela Notificada, em sua peça defensoria, esta DRJ/Recife (6º turma) concluiu pela necessidade de baixar os autos em diligência Fiscal, consoante Despacho de fl. 470/472.

Entendeu a Autoridade Julgadora, diante da alegação defensoria relacionada com a decadência quinquenal, considerando que, conforme documentação acostada aos autos pela Fiscalização, ou seja, ARO - Aviso para Regularização de Obra, às fl. 44/47, o cálculo da área regularizada contemplou competências a partir de 04/2000, que a Autoridade Fiscal Notificante se pronunciasse sobre tal questão, atentando para o disposto na Súmula Vinculante n.º 08, do STF, que estabelece que o prazo para constituição de crédito relativo às contribuições para a Seguridade Social segue a sistemática do Código Tributário Nacional.

Com a observância da decadência quinquenal, o conteúdo das planilhas de Cálculo da Remuneração para Conversão em Área Regularizada da Obra, às fl. 48/55, teria de ser revisto.

Da Manifestação do Auditor Notificante

Em atendimento ao solicitado no Despacho de n.º 101, fl. 470/472, da 6º turma da DRJ/REC, a Autoridade Fiscal procedeu a retificação do valor do crédito, respeitando os preceitos contidos no CTN (decadência quinquenal) e na In 100.

De acordo com o demonstrativo preparado pelo Auditor, às fl. 476/477, o valor do crédito originário, após a exclusão do período decadencial passou de R\$ 315.460,18 para R\$ 109.012,47 (cento e nove mil e doze reais e quarenta e sete centavos). Foram anexados aos autos (fl. 478/479) planilha da área regularizada e planilha de cálculo de remuneração convertida em área regularizada.

Tendo o contribuinte sido devidamente cientificado do resultado da diligência, passou-se o novo prazo de defesa, sem a manifestação da empresa.

Os valores consolidados no presente AI encontram-se relacionados no Discriminativo Analítico de Débito - DAD, em anexo.

No Relatório de Lançamentos - RL, em anexo, encontram-se discriminados todos os fatos geradores que serviram de base para este lançamento.

Ao julgar a impugnação, em 23/9/09, a 6ª Turma da DRJ em Recife/PE concluiu, por unanimidade de votos, pela sua procedência em parte, cancelando a parcela do crédito atingida pela decadência, o que reduziu o montante devido de R\$ 315.460,18 para R\$ 109.012,47, sendo consignada a seguinte ementa no *decisum*:

PREVIDÊNCIA. CUSIEIO. TRIBUTÁRIO.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições correspondentes à parte do empregado, à parte da empresa, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a terceiros.

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

A autuação encontra-se devidamente instruída não havendo que se falar em cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

Cientificada da decisão de primeira instância, em 24/2/10, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 506, a Contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 507 a 522, em 25/3/10, alegando o que segue:

- a) A contabilidade foi desconsiderada pela ausência de centros de custos para identificação dos salários de contribuições dos segurados da obra. Na apresentação dos documentos anexos ao relatório fiscal o auditor se contradiz ao apresentar plano de contas da empresa onde são evidenciadas em detalhes todas as contas referentes às obras.
- b) Alega o auditor dificuldade na análise da contabilidade, motivo suficiente para desconsiderar a escrita da empresa. Diz dos lançamentos por amostragem, mas não anexou cópias gerando CERCEAMENTO DE DEFESA.
- c) No item 5.3 do Relatório fiscal que a mão-de-obra empregada na demolição não foi contabilizada. A demolição da residência estava em nome do proprietário da casa, Sr. Gerson de Souza Paes, conforme provada no processo. (doc. 01)
- d) Alega o auditor que não foram localizados em sua escrita os pagamentos de Honorários de Serviços Prestados pelos contribuintes individuais "Autônomos" autores do projeto, onde os mesmos elaboraram gratuitamente. No julgamento da 6ª turma da Delegacia da Receita Federal às fls. 122, diz: "No entanto, deixa de trazer qualquer prova a respeito, não se desincumbindo de seu ônus probatório". Junta ao Recurso, Declaração dos Autores do Projeto (DOC.01).
- e) As notas fiscais avulsas demonstradas pela fiscalização nos itens 1.1, 1.2 e 1.3 do Relatório fiscal foram contabilizadas e lançadas em rubricas próprias, não ensejando motivo para aplicação de multa.

E acrescenta, ainda, que:

- Não há respaldo legal para se utilizar desconsideração de contabilidade como salário de contribuição, estando o salário de contribuição bem claro e definido no art. 28, seus incisos e parágrafos.
- Para a aferição indireta é preciso provar que em toda a sua extensão a contabilidade é ruim e imprestável para uso da fiscalização, o que não é o caso da contribuinte;
- O CUB não é um procedimento adequado para se medir o custo da construção em toda a sua complexidade;
- Para se afirmar que a contabilidade não registra em títulos próprios seria necessário que o Fisco indicasse previamente em base mínima o que seriam títulos para seu uso exclusivo;
- O Fisco tem incorrido no grave erro ao pensar que a Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) é de responsabilidade da empresa;
- Ademais o Fisco prejudica a impugnante no seu direito de defesa quando não informa qual projeto aqueles profissionais se vincularam;

- Os itens 6.3.1 e 6.6 tratam de afirmativas e citações da legislação com o fito de dar cunho de legalidade ao procedimento arbitrário da auditoria fiscal. O parecer de n.º 1.067 alegado é fruto de uma excrescência jurídica administrativa que permitia ao Ministro de Estado ser julgador acima do direito e da própria Lei.

- A desconsideração da contabilidade procedida pelo Fisco foi embasada no artigo 33, parágrafos 3º, 4º e 6º da Lei n.º 8.212/91, contudo, nada disso aconteceu no presente caso. Não houve recusa da impugnante em apresentar documentos de sua contabilidade, no dizer do parágrafo 3º;

- A não localização, durante a auditoria, dos pagamentos das ARTs pelos motivos já alegados, não poderia caracterizar uma "apresentação deficiente" a que alude aquele parágrafo 3º.

- Mas, para esse caso, o próprio parágrafo 3º indica a solução: seria a inscrição de ofício do valor da contribuição reputada devida, o que não foi feito pelo Fisco, preferindo utilizar como argumento para aferir todas as contribuições de forma indireta.

- Por fim, traz diversas decisões do Conselho de Recursos da Previdência Social.
É o Relatório.

Voto

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Relator.

Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Considerações iniciais

Como visto no relatório acima, trata o presente processo de lançamento decorrente de baixa (regularização) de obra de construção civil, tendo a apuração das contribuições devidas sido realizada por aferição indireta, uma vez foram identificadas diversas irregularidades na contabilidade apresentada.

Em seu recurso, a Recorrente questiona, basicamente, a aferição indireta, trazendo diversos argumentos para tal, os quais serão tratados a seguir.

Da aferição indireta (arbitramento)

Ao tratar da aferição indireta, a Recorrente foca a sua linha de defesa, sobremaneira, no questionamento à desconsideração da contabilidade.

Pois bem, vejamos, inicialmente, o seguinte excerto do relatório fiscal:

5.2. O período fiscalizado da obra [...] foi de 04/2000 a 05/2004, e a empresa só veio a implantar em sua contabilidade, o centro de custos por obra, a partir da competência Janeiro/2004 acrescentando no seu plano de conta uma subdivisão n.º 3.1.2.02. - Edifício Maison Des Princes, com suas contas de despesas, ou seja, já no término da obra. Podemos observar, nas folhas 26 e 27, do plano de contas, emitido pela empresa em 09.07.07. (Folhas anexas).

5.2.1. No período compreendido de 04/2000 a 12/2003, a empresa registrava em contas - Custos das Obras em Andamento, fatos geradores relativos a diversas obras, em uma

determinada conta de despesa, incluindo pessoas físicas e jurídicas; serviços e peças, dificultando a identificar as obras e as rubricas integrantes e não integrantes das contribuições previdenciárias. Como podemos observar, nos lançamentos, por amostragens, abaixo discriminados:

5.2.2. Nota Fiscal de Serviço Avulsa - n.º 001.103 - emitida pela Prefeitura Municipal de Cabedelo, em 15.09.2003, no valor de R\$ 957, 10, em nome de pessoa física, Antonio Flávio de Moraes Crispim, tendo como prestação de serviço, Corte, Pintura e Solda, escriturada pela empresa na Conta - 3.1.2.01.1067 - Instalações Hidráulicas. Anexas, cópias da nota fiscal e da folha do livro Razão.

5.2.3. Nota Fiscal de Serviço Avulsa - n.º 033865 - emitida pela Prefeitura Municipal de João Pessoa, em 03.12.2003, no valor de R\$ 3.181,50, em nome de pessoa física, Ana Giovana da Silveira Crispim, tendo como natureza de serviço, colocação de granito, escriturada na conta - 3.1.2.01.1067 - Instalações Hidráulicas. Anexas, cópias da nota fiscal e da folha do livro Razão.

5.2.4. Nota Fiscal de Serviço Avulsa - n.º 025697 - emitida pela Prefeitura Municipal de João Pessoa, em 10/05/2003, no valor de R\$ 150,00, em nome de pessoa física, Cláudio Fernando da Silva Góes, tendo como, natureza de serviço, Manutenção do Edifício Maison Des Princes, escriturada na conta - 3.1.2.01.1071- Equipamentos. Anexas, cópias da nota fiscal e da folha do livro Razão.

5.3: Esta fiscalização, não detectou nos livros contábeis da empresa (Diário/Razão), os lançamentos relativos à mão-de-obra empregada na demolição da residência, com área de 256 m², que era localizada em um dos terrenos, onde hoje se encontra erguido o Edifício Maison Des Princes. Dados extraídos, do Alvará de Licença para Construção, n.º 765/99, de 26 de Maio de 1999, e na Declaração e Informações Sobre Obra-Diso. documento este emitido pela empresa e que é parte integrante do processo de n.º 37530.000171/2004-92.

5.4. Não foram localizados, também, em sua escrituração, os lançamentos relativos aos pagamentos dos honorários dos serviços prestados pelos Contribuintes Individuais - "Autonomos", autores dos projetos que estão relacionados em folhas 06 e 10, do documento de "Informações para Arquivo no Registro de Imóveis (NBR 12.721/92)", anexo, arquivado no 2º Cartório de Registro de Imóveis - Eunápio Torres, sob o número de ordem 10.52.036, em 21.10.2004, conforme descrição abaixo:

5.4.1 - Projeto de Arquitetura: Paulo Macedo e Wylinna Vidal - CREA 5585 - PB e CREA 6707 -PB

5.4.2 - Projeto Estrutural: Achilles César de Araújo - CREA 2356 - PB

5.4.3 - Projeto Elétrico/Telef/ Subest. Jasa Pedrosa da Silva - CREA 24467 - D/ PE

5.4.4 - Projeto Hidráulico/Sanitário: Luís Carlos Mariano da Silva - CREA 980379-D/PE

5.4.5 -.Projeto Combate a Incêndio José Ermando C. de Oliveira - CREA 5703 - D/PB

5.5. Emitido em 13/11/2007, o Temo de Intimação Para Apresentação Dos Documentos - TIAD, solicitando as documentações com as informações dos lançamentos e datas, relativas a mão de obra empregada na demolição, como também, os documentos relativos aos honorários dos contribuintes individuais que prestaram serviços nos projetos de construção do edifício e sua escrituração, no entanto, não houve manifestação por parte da empresa.

Conforme se observa na transcrição acima, a fiscalização da obra compreende as competências de 04/2000 a 05/2004, porém, somente a partir de janeiro de 2004 é que a empresa passou a contabilizar a obra de forma individualizada. Antes, "a empresa registrava em contas - Custos das Obras em Andamento, fatos geradores relativos a diversas obras, em uma determinada conta de despesa, incluindo pessoas físicas e jurídicas; serviços e peças,

dificultando a identificar as obras e as rubricas integrantes e não integrantes das contribuições previdenciárias”.

Em nossa ótica, apenas esse fato, por si só, já se mostra suficiente para justificar a desconsideração da contabilidade, porém, a fiscalização também aponta a não contabilização dos custos havidos com a demolição de uma casa que se encontrava no local onde foi construído o edifício.

A esse respeito, a Recorrente se limita a dizer que a demolição estava em nome do proprietário da casa, Gerson de Souza Paes, porém, segundo a fiscalização, a demolição foi incluída em Declaração e Informação Sobre a Obra (Diso) emitida pela empresa, o que não foi rebatido no recurso.

E não é só. A fiscalização também aponta a não contabilização de pagamento de honorários a Contribuintes Individuais por serviços prestados, relacionando-os por projeto no relatório fiscal, o que afasta a alegação da Recorrente de que a fiscalização teria prejudicado a defesa ao não dizer em relação a quais projetos esses profissionais estariam vinculados.

Desse modo, em face dessa contabilidade deficiente, tem-se por correto procedimento fiscal ao apurar as contribuições por aferição indireta, sendo, essa, a regra prevista nos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei n.º 8.212, de 24/7/91:

Art. 33 [...]

[...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

[...]

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

Lembrando que a apuração das contribuições seguiu a orientação contida nas Instruções Normativas/INSS/DC n.º 18 de 11/5/00, n.º 69 de 10/5/02 e n.º 100 de 18/12/03, que se constituem em normas complementares da legislação tributária.

Destacamos, ainda, que nada foi dito no relatório fiscal e nem na decisão de primeira instância quanto à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) e quanto ao citado Parecer 1.067.

Por fim, a alegação genérica de que o Custo Unitário Básico (CUB) não seria adequado para medir o “custo da construção em toda a sua complexidade” não se mostra suficiente para afastar tal referencial. Ademais, o CUB é calculado pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil (SINDUSCON), por meio da coleta de preços fornecidos pelas próprias construtoras filiadas. Quiçá a própria Recorrente.

Conclusão

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira