



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

Processo n° 15940.720029/2012-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-005.048 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente CONSTRUTORA GUIMARÃES CARVALHO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/12/2008

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal, sob a égide da Portaria que o criou, é mero instrumento de controle administrativo. Estes instrumentos não podem obstar o exercício da atividade de lançamento conferida ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, que decorrerem exclusivamente de Lei. A cientificação do sujeito passivo após o prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não acarreta nulidade do lançamento, conforme enunciado n.º 25 do extinto Conselho de Recursos da Previdência Social, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 99.

A Súmula CARF nº 99, de observância obrigatória, que para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA. PERCENTUAL SOBRE NOTAS FISCAIS. ATO NORMATIVO.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, pode a Administração Tributária, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

A utilização de percentual definido em ato normativo, incidente sobre o valor dos serviços contidos em notas fiscais, para fins de apuração indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias, constitui procedimento que observa os princípios da legalidade e da proporcionalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, José Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson. Ausente a conselheira Andréa de Moraes Chieregatto.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 15940.720029/2012-19, em face do acórdão nº 02-55.582, julgado pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), em sessão realizada em 29 de abril de 2014, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente em parte a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Compõem o processo 15940.720029/2012-19 os seguintes autos de infração lavrados por descumprimento de obrigações principais, período de 01/2007 a 12/2008, consolidados em 27/3/2012:

AI 37.353.882-0, no valor de R\$ 181.869,24, referente à contribuição da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT).

AI 37.353.884-7, no valor de R\$ 42.727,57, referente à contribuição social destinada a outras entidades – terceiros (salário educação, Incra, Sesi, Senai e Sebrae).

AI 37.373.103-5, no valor de R\$ 63.258,80, referente à contribuição devida pelos segurados empregados.

Conforme relatório fiscal, fls. 30 a 42, a base de cálculo da contribuição social foi aferida com base na Lei 8.212/1991, artigo 33, §§ 3º e 6º, e Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, artigos 233 e 235, por ter o contribuinte apresentado documento com informação diversa da realidade, omitindo informações verdadeiras, não registrando o movimento real de créditos e despesas em relação às obras e aos empregados.

Apurou a fiscalização que:

- A empresa manteve trabalhadores a seu serviço sem registro formal (itens “d” a “f”);*
- na escrituração das despesas deixou de observar os centros de custo por ela estipulados, descumprindo o disposto na IN SRP 03/2005, artigo 419, e IN RFB 971/2009 artigo 328;*
- omitiu lançamentos contábeis de notas fiscais de compra de mercadoria identificados às fls. 32/33;*
- contabilizou notas fiscais em duplicidade (fl. 33);*
- apresentou comprovantes de recebimento de materiais de construção assinados por pessoas “delegadas” pela empresa como responsáveis pelo recebimento e que não estavam registradas no Livro de Registro de Empregados;*
- apresentou comprovantes de recebimento de materiais assinados por pessoa responsável pela empresa e que não estava registrada na data da assinatura, porém, foi registrada alguns dias depois;*
- apresentou comprovante de recebimento de materiais de construção, assinado por pessoa responsável pela empresa, demitida em mês anterior, portanto, sem registro na data da assinatura que consta na nota fiscal.*

Relata a fiscalização, citando a obra executada para o Centro de Estudos Britânicos de Presidente Prudente e elaborando quadro demonstrativo, fls. 34/35, que as notas fiscais emitidas pelo contribuinte apresentaram percentuais menores de mão-de-obra em relação aos serviços prestados do que os previstos na legislação previdenciária.

Diante desses fatos concluiu a fiscalização que a contabilidade da empresa não atende aos princípios da continuidade, oportunidade e competência, não tendo sido considerada como elemento de prova a favor do contribuinte.

Assim, o valor da mão de obra foi aferido, tendo sido observados os seguintes critérios:

a) o montante da remuneração foi obtido mediante aplicação do percentual de 40% sobre os valores faturados;

b) para a apuração da contribuição devida sobre o faturamento foram deduzidos os valores relativos aos trabalhadores empregados nas obras constantes das folhas de pagamento apresentadas e informados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP. Foram excluídos os valores pagos aos funcionários exercentes de cargos administrativos, por não integrarem o valor do CUB (Custo Unitário Básico);

c) foi aproveitada mão-de-obra de subempreiteiro declarada em GFIP

d) o excedente apurado entre o valor da folha de pagamento e o valor do faturamento foi aproveitado para abatimento do cálculo da aferição nos meses subsequentes. Esclarece também a fiscalização que as retenções sofridas pela empresa nas notas fiscais a título de retenção para a seguridade social de 11% foram aproveitadas para abater o débito da folha de pagamento das obras. Quanto às sobras das retenções informa que não foram aproveitadas na apuração do débito referente à mão-de-obra aferida, posto que já vêm sendo compensadas sistematicamente durante os anos seguintes com débito de contribuições previdenciárias da administração da empresa.

Na aplicação da multa foi observado o disposto no Código Tributário Nacional – CTN, artigo 106, inciso II, alínea “c”, (demonstrativo às fls. 182/183) para aplicação da penalidade mais benéfica ao contribuinte. Em relação às contribuições previdenciárias (AI 37.353.882-0 e 37.373.103-5) foi aplicado o percentual de 75% nos termos do artigo 35-A da Lei 8.212/1991, acrescentado pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, nas competências 02/2007, 07/2007 a 05/2008, 07/2008 a 11/2008. Nas demais competências, 01/2007, 03/2007 a 06/2007 e 06/2008, foi aplicada a penalidade do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores. Para a contribuição destinada a terceiros (AI 37.353.884-7), a multa é a do inciso II, alínea “a”, do artigo 35 da Lei 8.212/1991 (24%) até 11/2008. A partir da competência 12/2008 a multa aplicada, tanto para as contribuições previdenciárias como para terceiros, é a prevista na Lei 8.212/1991, artigo 35-A, c/c Lei 9.430/1996, artigo 44, inciso I, equivalente ao percentual de 75%.

A fiscalização anexou ao processo, cópias de notas fiscais assinadas por pessoas não vinculadas ao contribuinte (fls. 60 a 64), notas fiscais de venda de mercadorias destinadas ao autuado (fls. 65 a 98, 111, 112, 120 a 131, 133, 135, 137, 139 a 143, 146 a 152 e 159 a 166), pedidos de compra com recibo do destinatário (fls. 99 a 110, 113 a 119), ordens de serviço (fls. 132, 134, 136, 138), recibos de restaurantes (fls. 144, 145), anotações relativas a fornecimento de equipamentos (calçados) e

vale transporte a funcionários (fls. 153 a 158) e notas fiscais não contabilizadas (fls 167 a 180).

O contribuinte teve ciência das autuações em 5/4/2012 (quinta-feira, véspera de feriado), e apresentou impugnação em 8/5/2012, fls. 255 a 269.

Alega que o procedimento (aferição indireta) adotado pela fiscalização, configura velada e pesada penalidade para os contribuintes que não declaram ou apuram contabilmente suas contribuições, o que não é o caso da recorrente e assim, inaplicável na forma apresentada.

Diz que a aferição indireta não podia ser utilizada no caso em pauta. Entende que se fosse cabível tal procedimento, esse seria por matrícula (obra) e de acordo com as particularidades e natureza de cada uma (utilização de equipamentos e maquinários; materiais usados na empreitada global; mobília e acessórios agregados e a parte civil das empreitadas), o que não ocorreu, impossibilitando assim as condições de amplo direito de defesa do contribuinte.

Aduz que pela alta rotatividade de empregados na empresa, não se pode concluir por fatos isolados de apenas dois casos, que mantinha empregado sem registro.

Afirma que suas obras eram regularmente fiscalizadas pelo Ministério do Trabalho sem que houvesse a constatação de "pessoas a serviço da construtora sem o devido registro como empregados". Afirma que em nenhuma das ações movidas por ex-empregados ficou configurada tal hipótese. Anexa os documentos de nº 23 a 37.

Alega que as falhas, porventura, ocorridas nos seus controles administrativos não podem ser consideradas como indício de sonegação de registro de mão-de-obra.

Argumenta que os valores correspondentes ao período de 2006 e parte de 2007 (janeiro a março), foram atingidos pela decadência e devem ser excluídos dos lançamentos.

Justifica a variação de percentuais referente a serviços prestados (3,84% a 42,46%) constante de suas notas fiscais, da seguinte forma:

1) as obras possuem características e diversidades múltiplas. Na realização de coberturas e telhados, terraplenagens, calçamentos, instalação de tubulações subterrâneas instalações de equipamentos refrigeradores a mão-de-obra empregada é mínima em relação aos equipamentos/ferramental utilizados. Na contratação para "reformas" em escolas municipais são utilizados estruturas e materiais preexistentes, que além de baratear os custos de materiais, reduzem o tempo, a quantidade da mão-de-obra e os custos.

2) *Os percentuais tomam como "base de cálculo" o faturamento (receita) que podem e sempre estão de acordo com o contratado (após licitação). Cita exemplos às fls. 264/265. Explica que o faturamento de obras contratadas por empreitada global é realizado sem discriminação de seus itens (materiais e mão de obra), sendo atribuídos percentuais desta composição (proporção) apenas para o cumprimento das obrigações quanto à retenção e recolhimento da contribuição previdenciária sobre os serviços faturados. Anexa os documentos 38 a 40.*

3) *se cometeu equívocos, foi porque interpretou e analisou dados parcialmente.*

Diz que em anexo listou as obras (centros de custos levantados e discriminados no item 8 do relatório fiscal) com as justificativas de seus custos (proporções na composição da mão de obra e materiais aplicados) e o apontamento dos subempreiteiros, dados esses não considerados pela fiscalização na apuração do salário de contribuição. Anexa os documentos 41 a 49.

Argumenta, quanto às obras citadas no item 7 do relatório fiscal, que essas foram encerradas e seus lançamentos homologados, razão da impossibilidade de lançamentos (créditos fiscais) nas mesmas, não havendo que se reabrir lançamentos/registros por suposições infundadas.

Ressalta que as construtoras em geral praticam preços (em muitos dos casos) divergentes dos levantados pelo Sinduscon, bem como há de se consignar características econômicas próprias da época da contratação, considerando sua sazonalidade, lei da oferta e procura, além de particularidades próprias, pelos quais os dados contábeis resultaram e por vezes resultam nos percentuais inferiores aos fixados pelo Sindicato.

Em relação aos motivos que levaram a fiscalização a não considerar a contabilidade como prova a seu favor apresenta os seguintes razões.

a) LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DE DESPESAS EM CENTROS DE CUSTOS NÃO DISCRIMINADOS POR OBRA

Alega que houve apenas (se é que houve) divergência na classificação contábil e que para garantir seu direito de defesa deveria a fiscalização apontar quais despesas não obedeceram a qual centro de custo, o que não foi feito. Diz que como prova de sua alegação está anexando demonstração dos centros de custos, valores registrados e apuração do resultado (doc. 01 a 12 e 13 a 22) e que também a seu favor, a título de ilustração, identifica em anexo os "centros de custos" do período analisado (2007 e 2008), com descrição das obras (matrículas), valores (faturamento, serviços, salário de contribuição, percentuais do sal. contribuição) e período das mesmas (abril/2006 a dezembro/2009), contradizendo os argumento da fiscalização nos itens 7 e 8 do relatório fiscal.

b) OMISSÃO DE LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DE NOTAS FISCAIS DE COMPRA DE MERCADORIA.

Aduz que não houve omissão de lançamentos e sim lançamento extemporâneo das notas fiscais relacionadas. Esclarece que notas não registradas e correspondentes ao exercício de 2007, foram, espontaneamente regularizadas no ano seguinte e que nove das quatorze notas levantadas (nº 27074, 27079, 27086, 27102, 27108, 27119, 27306, 27376, 27377) referem-se a operação de “remessas” (envio de concreto pelo fornecedor) para entrega e faturamento. As outras cinco notas são de aquisição de concreto, contabilizadas extemporaneamente, porém, jamais omitidas, até porque referem a mercadorias/produtos recebidos/faturados no período de abril a julho/2007, no total de R\$ 9.101,55, parte ínfima do total movimentado na empresa.

c) CONTABILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS EM DUPLICIDADE

Argui que se trata de erro escusável e sanável e que em nada se relaciona a “omissão e/ou sonegação” de tributos.

d) COMPROVANTE DE RECEBIMENTO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, EM OBRAS, RECEBIDOS POR PESSOAS, “DELEGADAS” PELA EMPRESA COMO RESPONSÁVEL PELO SEU RECEBIMENTO, E QUE NÃO SE ENCONTRAVAM REGISTRADAS EM SEU LIVRO DE REGISTRO DE EMPREGADOS. Alega que não se tratavam de empregados da recorrente. Justifica o ocorrido, no fato de que as obras contratadas são, em sua maioria, de entidades públicas, estatais ou paraestatais, sendo o acesso de pessoas a esses locais controlado rigorosamente, além de possuir sistema máximo de segurança, razão pela qual algumas das tarefas (estafetagem e/ou malotes) eram e foram realizadas através de “pessoas delegadas” para este fim.

e) COMPROVANTE DE RECEBIMENTO DE MATERIAIS EM OBRAS SENDO RECEBIDOS POR PESSOA RESPONSÁVEL PELA EMPRESA E, QUE NÃO ESTAVA REGISTRADA NA DATA DA ASSINATURA, MAS QUE FOI REGISTRADA ALGUNS DIAS DEPOIS

Alega que se trata do Sr. Gabriel dos Santos Negrão, trabalhador de outra construtora até ser contratado em 1/11/2007, e que nessa época partilhavam do mesmo canteiro de obras. Afirma que as assinaturas encontradas em documentos de recebimento de mercadorias, foram realizadas nas condições justificadas no item anterior (“d”).

f) COMPROVANTE DE RECEBIMENTO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO EM SUAS OBRAS, RECEBIDAS POR PESSOA RESPONSÁVEL PELA EMPRESA E QUE JÁ HAVIA SIDO DEDITADA DA EMPRESA, EM MÊS ANTERIOR, NÃO ESTANDO REGISTRADA NA DATA DA ASSINATURA QUE CONSTA NA NOTA FISCAL

Diz tratar-se de Rodrigo Pereira, seu empregado até 19/9/2008, quando foi contratado por outra construtora que prestava serviços no mesmo canteiro de obras. As assinaturas do ex-empregado encontradas em documentos de recebimento de mercadorias, a exemplo da nota fiscal 123380 - Bozoli Comércio de Tintas Ltda., de 20/11/2008, foi realizada nas mesmas condições justificadas nos itens anteriores ("d" e "e").

Requer o reconhecimento da decadência/prescrição operada nos termos da legislação vigente, para o levantamentos (obras) do período de 2006 e parte de 2007 (janeiro a março), em razão da caducidade do MPF e TIPF de 1/6/2011, nos termos da legislação vigente (Decreto 70.235/72), bem como a revisão e cancelamento dos autos de infrações em questão, por estarem totalmente dissociados dos fatos, conforme impugnação apresentada, bem como por falta de fundamentação legal."

A DRJ de origem entendeu pela procedência em parte da impugnação apresentada pelo contribuinte, mantendo, assim o crédito tributário lançado em parte. O contribuinte, inconformado com o resultado do julgamento, apresentou recurso voluntário, às fls. 364/382, reiterando, parcialmente as alegações expostas em impugnação.

Da chegada dos autos no CARF, entendeu este colegiado por converter o julgamento em diligência conforme Resolução de n.º 2202-000.825, de modo que a unidade de origem apresentasse os comprovantes de recolhimento das contribuições previdenciárias relativos às competências de janeiro, fevereiro e março de 2007.

Em cumprimento ao determinado foi juntado às fls. 308/407 os comprovantes das contribuições previdenciárias do período requerido. O contribuinte foi intimado da decisão pela Intimação SACAT/DRF/PPE n.º 388/2018, tendo sido juntado AR datado de 07/11/2018, sendo que o contribuinte não apresentou manifestação sobre os documentos juntados ao processo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

1. Do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF

A recorrente pleiteia a nulidade do lançamento por ter sido notificada e recebido o Termo de Encerramento após o término do prazo previsto no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Entendo que não cabe razão à recorrente. Inicialmente registro a inexistência de prejuízo. Sigo a jurisprudência do CARF, que tem decidido que a eventual irregularidade na emissão do MPF ou o descumprimento do prazo previsto no MPF para realização da ação

fiscal não induzem a nulidade do ato jurídico praticado pelo auditor fiscal pois o MPF é mero instrumento de controle da atividade fiscal e não um limitador da competência do agente público.

Compartilho do entendimento exarado no acórdão CARF nº 104-23228 (sessão de 29/05/2008), no sentido que o MPF - Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Seu vencimento não constitui, por si só, causa de nulidade do lançamento e nem provoca a reaquisição de espontaneidade por parte do sujeito passivo. Assim, eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração.

Rejeito a preliminar, portanto.

2. Decadência

Em relação à decadência, o contribuinte em impugnação faz referência aos períodos até 03/2007, inclusive.

A DRJ acolheu alegação de decadência do período pleiteado em impugnação. Assim, tendo o contribuinte alegado em recurso voluntário tal questão, sem fundamentar tal pedido ou dizer o período, esta alegação não pode ser conhecida.

3. Mérito

O crédito constituído e integrante do processo 15940.720029/2012-19 refere-se à contribuição da empresa para a previdência social, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (AI 37.353.882-0), dos segurados (AI 37.373.103-5) e destinada a terceiros (AI 37.353.884-7), incidentes sobre a remuneração de mão de obra empregada na execução de obra de construção civil, apurada por aferição indireta.

O lançamento fiscal teve por base o que determina a Lei 8.212/1991, artigo 33, §§ 3o e 6o, que dispõe:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

[...]

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 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.

A Instrução Normativa MPS/SRP 03/2005, vigente à data dos fatos geradores, dispõe que:

Art. 473. A base de cálculo para as contribuições sociais relativas à mão-de-obra utilizada na execução de obra ou de serviços de construção civil será aferida indiretamente, com fundamento nos §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, quando ocorrer uma das seguintes situações:

[...]

III - quando a contabilidade não espelhar a realidade econômico-financeira da empresa por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento ou do lucro;

[...]

§ 1º Nas situações previstas no caput, a base de cálculo aferida indiretamente será obtida:

I - mediante a aplicação dos percentuais previstos nos arts. 427, 601 e 605, sobre o valor da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços ou sobre o valor total do contrato de empreitada ou de subempreitada;

Nesse mesmo sentido a IN RFB 971/2009, vigente à época da lavratura dispõe:

Art. 381. A base de cálculo para as contribuições sociais relativas à mão-de-obra utilizada na execução de obra ou de serviços de construção civil será aferida indiretamente, com fundamento nos §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, quando ocorrer uma das seguintes situações:

I - quando a empresa estiver desobrigada da apresentação de escrituração contábil e não a possuir de forma regular;

II - quando não houver apresentação de escrituração contábil na forma estabelecida no § 5º do art. 47;

III - quando a contabilidade não espelhar a realidade econômico-financeira da empresa por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento ou do lucro;

IV - quando houver sonegação ou recusa, pelo responsável, de apresentação de qualquer documento ou informação de interesse da RFB;

V - quando os documentos ou informações de interesse da RFB forem apresentados de forma deficiente.

§ 1º Nas situações previstas no caput, a base de cálculo aferida indiretamente será obtida:

I - mediante a aplicação dos percentuais previstos nos arts. 336, 451 e 455, sobre o valor da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços ou sobre o valor total do contrato de empreitada ou de subempreitada;

[...]

Art. 336. O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde no mínimo a 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços contidos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

Para fins de regularização da obra, para a pessoa jurídica, a base de cálculo das contribuições devidas será apurada pela remuneração da mão de obra dos segurados envolvidos na construção, devidamente registrada na escrituração contábil e embasada nos documentos que lhe serviram de suporte.

Contudo, quando a contabilidade não espelhar a realidade, ou quando houver recusa, sonegação, ou apresentação deficiente de documentos, a regularização de obra de pessoa jurídica é arbitrada por aferição indireta. A escolha do critério a ser adotado na avaliação do custo da construção civil e apuração da remuneração da mão-de-obra, por aferição indireta, compete exclusivamente a RFB, por atribuição que lhe é dada pela Lei 8.212/1991, artigo 33, §§ 4º e 6º, como regulamenta a IN RFB 971/2009.

Ainda que a escrituração contábil ou outros documentos apresentados pelo sujeito passivo não contenham irregularidade formal, esses podem ser desconsiderados ou reputados não merecedores de fé quando for possível constatar, por qualquer meio de prova na auditoria da obra, que o movimento real da remuneração de todos os segurados não foi registrado.

O procedimento da aferição indireta pode ocorrer quando forem constatadas situações fáticas que efetivamente comprovem que a escrituração contábil não reflete a real situação dos negócios do sujeito passivo, ferindo os princípios fundamentais da contabilidade conforme Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, tais como, a não apresentação ou falta de prova regular e formalizada da remuneração da mão de obra utilizada na execução da obra e da aquisição de material.

Apurou a fiscalização que o contribuinte não escriturou em sua contabilidade a remuneração real dos segurados empregados em obras de construção civil de sua responsabilidade, deixando de registrar segurado empregado, de declarar e lançar pagamentos a trabalhadores que lhe prestaram serviços, como ele próprio menciona na resposta ao Termo de Intimação Fiscal – TIF 7, fls. 245/246. O contribuinte justificou os pagamentos efetuados às pessoas físicas mencionadas nesse termo, como “pagto feito em confiança (feriado) o beneficiário não regularizou a documentação”.

Quanto aos trabalhadores que assinaram notas fiscais pelo recebimento de mercadoria, em nome do contribuinte, quando não eram seus empregados, justifica dizendo que por se tratarem de pessoas idôneas e por serem as obras de empresas públicas com controle rígido de acesso, era comum delegar a empregados de outras construtoras essa tarefa. Estranho, porém, é que, obviamente, nesses canteiros estariam também trabalhando funcionários do autuado e ele não explica porque não delegou a seus próprios trabalhadores tal tarefa.

Verificou também a fiscalização que o contribuinte escriturou despesas em centros de custos diversos dos que ele estipulou em relação às obras realizadas, omitiu lançamentos de notas fiscais, registrou notas fiscais em duplicidade, emitiu notas fiscais com aplicação de percentual de mão-de-obra inferior ao previsto na legislação previdenciária, em relação aos serviços prestados.

Em relação a isso contrapõe o contribuinte, justificando que houve divergência de entendimento da fiscalização quanto a não observação dos centros de custo por obra.

No entanto, com bem refere a DRJ de origem, não se trata de interpretação de descrição de contas contábeis, pois, conforme Lei 8.212/1991, artigo 32, inciso II, c/c Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, artigo 225, § 13, inciso II, a construtora deve escriturar os lançamentos contábeis em centros de custos distintos para cada obra que executar.

Ademais, a omissão de escrituração ou escrituração em duplicidade é confirmada pelo contribuinte quando diz que as notas fiscais citadas como omitidas foram escrituradas no ano seguinte ao de suas emissões e que a escrituração em duplicidade se deu por erro sanável.

O voto da DRJ de origem foi no sentido de improcedência do lançamento, quanto ao mérito, pelas razões a seguir expostas, cujo entendimento compartilho e adoto como minhas razões de decidir:

"Contudo, é sabido que o princípio contábil da competência exige que as receitas, despesas e custos sejam atribuídos aos períodos de acordo com a real ocorrência dos mesmos. O desatendimento ao referido princípio demonstra o descumprimento de formalidades legais exigidas pela legislação.

Quanto à emissão de nota fiscal com utilização de percentual de mão-de-obra inferior ao previsto em ato normativo da RFB, o contribuinte justifica através do contrato 001/2006, fls. 307 a 309, processos licitatórios, fls. 313, 315 e 317, do quadro denominado "justificativas técnicas de seus custos com mão-e-obra", fls. 310/311, sem, contudo, apresentar qualquer documento que comprove efetivamente o valor dos serviços prestados. Ademais, como já destacado o motivo da aferição foi o fato da contabilidade do contribuinte ser deficiente e não refletir a realidade.

A alegação do impugnante de que fiscalizado pelo Ministério do Trabalho e que nas ações trabalhistas impetradas por ex-empregados não foi constatada prestação de serviço por segurado não registrado formalmente não tem o condão de

invalidar lançamento fiscal efetuado por auditor fiscal da RFB. São órgãos públicos distintos com atribuições, legislação e determinações fiscais próprias.

O contribuinte apresentou na defesa os seguintes documentos: Demonstração de Resultados (Doc. 1 a 6), Balanço Patrimonial 2007 (Doc. 7 a 12), Balanço Patrimonial 2008 (Doc. 13 a 21); Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – 2008 (Doc. 22), Termo de Registro de Inspeção – Ministério do Trabalho (Doc. 23 a 25), Acompanhamento Processual – Reclamatória Trabalhista (Doc. 26 a 28), Processos Trabalhistas (Doc. 29 a 37), Termo de Contrato de Trabalho/empreitada (Doc. 38 a 40), Justificativas técnicas de seus custos com mão-de-obra (Doc. 41 e 42), Certidão Negativa de débitos previdenciários (Doc. 43 e 45), Instrumento de Contrato – Tomada de Preços – Processo Licitatório (Doc. 44, 46, 47 e 48), Demonstrativo de Custo da Construção Civil (Doc. 49), Rais (Doc. 50 e 51). Citados documentos não são suficientes para elidirem lançamento decorrente de omissão ou incorreção de registros contábeis, como no presente caso, que culminou na aferição indireta da remuneração da mão-de-obra empregada na construção civil."

Assim, não sendo provado o fato constitutivo do direito alegado pelo contribuinte, com fundamento no artigo 373 do CPC/2015 e artigo 36 da Lei nº 9.784/99, deve-se manter sem reparos o acórdão recorrido. Ocorre que temos que no processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator