



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17460.000571/2007-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-008.601 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de outubro de 2020
Recorrente MARCIA CRISTINA LOPES LEVORATO EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2002 a 30/06/2006

AFERIÇÃO INDIRETA. CONTABILIDADE NÃO REGISTRA INTEGRALMENTE AS DESPESAS COM A CONSTRUÇÃO.

Quando a contabilidade não registra as despesas efetivas com a construção cabe ao auditor o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias por aferição indireta, cabendo ao proprietário da obra prova em contrário.

APRESENTAÇÃO DEFICIENTE DE DOCUMENTOS. AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

A apresentação deficiente de documentos, bem como a constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento, que a contabilidade da empresa não registra o real movimento de remuneração dos segurados a seu serviço, constituem-se motivos justos, bastantes, suficientes e determinantes para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, revertendo em desfavor da empresa o ônus da prova em contrário.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 133 e ss).

Pois bem. Trata-se de lançamento de crédito tributário consolidado em 14/03/2007 no montante de R\$ 74.512,32 (Setenta e quatro mil, quinhentos e doze reais e trinta e dois centavos) referente às contribuições sociais devidas a Seguridade Social correspondente a parte da empresa, contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em decorrência dos riscos ambientais do trabalho, contribuições de segurados e também contribuições destinadas à outras Entidades e Fundos (SENAI, SESI, INCRA, SALÁRIO-EDUCAÇÃO e SEBRAE).

O crédito lançado refere-se às contribuições devidas em decorrência da utilização de mão de obra assalariada na edificação de obra de construção civil, matriculada na CEI 37.760.03660/73, que se localiza à Av. Mário Pinotti, 709 — Centro, Brotas/SP.

Relata a fiscalização que, durante a ação fiscal, foi apresentado projeto aprovado pela Prefeitura Municipal de Brotas (cópia anexa) referente à ampliação de 1.175,00m² em relação a uma área construída existente de 967,32m² (CEI 21.080.00784/76), perfazendo uma área total de construção, após ampliação, de 2.142,32m².

A empresa não apresentou contratos de empreitada, subempreitada, de prestação de serviços para execução da obra, nem quaisquer notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços por empresas contratadas solicitados por Termo de Intimação para Apresentação de Documentos — TIAD.

Informa a fiscalização ainda que:

- A obra de construção civil em questão foi contabilizada na conta n.º 1.3.2.01.0011 dos Livros Diário/Razão da empresa, na qual estão lançados os gastos com as folhas de pagamento apresentadas e declaradas em GFIP, exceto a competência 10/2003 que não foi lançada.
- Destaca-se o fato do custo total da obra lançado na conta n.º 1.3.2.01.0011 ter sido apenas de R\$119.274,63. Considerando tratar-se de uma ampliação de 1.175,00m², a contabilidade informa um custo total por metro quadrado de apenas R\$101,51.
- Considerando o enquadramento da obra, o Custo Unitário Básico — CUB publicado pelo SINDUSCON/SP no mês de julho/2005, mês de expedição do Alvará de Utilização n.º 0103/05, para o projeto-padrão considerado de acordo com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas, foi de R\$838,35, ou seja, cerca de oito vezes o custo contabilizado para a obra, que foi de apenas R\$101,51. Além disso, não há terceirização de serviços/mão de obra que justifique a discrepância verificada.
- Estes dados constituíram-se em indício de que a contabilidade não registrou os gastos reais o que levou à necessidade de análise detalhada dos gastos contabilizados.
- Na análise da contabilidade, verificou-se que houve contabilização a menor de determinados materiais previstos no projeto, a saber:

- Previsão de utilização de 10 portas no projeto, sendo contabilizada a aquisição de apenas 5 portas nas Notas Fiscais (cópia anexa);
- Previsão de utilização de seis lavatórios e seis bacias sanitárias no projeto, sendo contabilizada a aquisição de apenas dois lavatórios e duas bacias sanitárias;
- Não houve contabilização de aquisição de laje-piso, sendo verificado no local que há lajes-piso sobre o pavimento térreo. Além disso, há previsão de utilização de laje-piso sobre estes pavimentos no Memorial Descritivo da Obra;
- Não houve contabilização de aquisição de pisos cerâmicos, sendo verificado no local que há revestimento com piso cerâmico em todos os três pavimentos (subsolo, térreo e superior); também há previsão de utilização de pisos cerâmicos em todos os pavimentos no Memorial Descritivo da obra;
- Não houve contabilização de mão de obra própria ou terceirizada para serviços essenciais à obra de construção civil, tais como: responsabilidade técnica, estudo de solo, carpintaria, instalações elétricas, instalações hidráulicas;
- Não foi contabilizada a folha de pagamento de empregados da obra na competência 10/2003.
- A análise confirmou que, em relação à obra de construção civil, a contabilidade não registrou os gastos reais da obra, nem o movimento real da remuneração dos seus segurados, sendo, nos termos da Lei n.º 8.212/91, art. 33, §6º, desconsiderada a contabilidade e, nos termos da Lei n.º 8.212/91, art. 33, §4º, apuradas as contribuições previdenciárias por aferição indireta, mediante cálculo da mão de obra empregada proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra.
- A aferição indireta com base na área construída e no padrão da obra, com a emissão de DISO ex-officio n.º 431/2006 e cálculo das contribuições devidas por meio de Aviso para Regularização de Obra — ARO, foi feita de acordo com o capítulo IV do Título V da Instrução Normativa INSS/SRP n.º 03, de 14/07/2005.
- Na emissão do ARO foram considerados todos os recolhimentos efetuados na matrícula CEI 37.760.03660/73, nas competências de 06/2002 a 09/2004.

A NFLD foi lavrada em 14.03.2007 tendo a empresa dela tornado ciência via postal em 16.03.2007, conforme cópia do comprovante anexada às fls.111.

O contribuinte ofertou defesa em 30/03/2007 na qual alega em síntese:

1. Embora trate-se de um barracão comercial de 1.175,00m², a construção se resume em três paredes, porque uma já existia no prédio do mesmo número.
2. A forma generalizada de calcular o custo de obras por uma única tabela é completamente injusto e ilegal. Cada obra em cada localidade tem o seu custo.
3. As contribuições previdenciárias devidas sobre a mão de obra dos empregados que trabalharam na referida construção já foram recolhidas.
4. Todos os custos devidos com a referida obra, estão regularmente contabilizados em conta específica do Ativo Permanente da empresa, conforme cópias anexas do Razão Analítico.
5. O valor comercial do prédio, inclusive o terreno, é inferior ao apurado pela fiscalização como base de cálculo para incidência das contribuições previdenciárias.
6. Ao final, requer o cancelamento desta NFLD por já terem sido recolhidas as contribuições devidas.

De acordo com o despacho de fls. 130, o processo foi encaminhado à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, tendo em vista o disposto na Portaria RFB n.º 11.158, de 17 de outubro de 2007, publicada no DOU de 19/10/07.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 133 e ss, cujo dispositivo considerou o

lançamento procedente, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2002 a 30/06/2006

PREVIDENCIÁRIO. CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA.

O montante dos salários pagos pela execução de obra de construção, quando da inexistência de prova regular e formalizada, será apurado por aferição indireta, com base na tabela CUB, divulgada mensalmente pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil, de acordo com o disposto no art. 33, parágrafo 4º, da Lei nº 8.212/91.

Lançamento Procedente

A contribuinte, por sua vez, inconformada com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 372 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação, que são:

- (i) Conforme cópia anexa do Razão Analítico, tanto os salários quanto as contribuições previdenciárias e do FGTS, referentes ao mês 10/2003 foram lançadas na conta 00123-1-511020001 que não podemos afirmar se foi negligência do digitador ou do Programa Contábil, o fato é que realmente foram lançadas.
- (ii) Acima de tudo, convém acrescentar que a soma desses valores é de apenas R\$ - 1.057,21 e as divergências entre o Projeto e os documentos fiscais, também são de valores insignificantes.
- (iii) O que REALMENTE deve ser levado em consideração, é que somente a MÃO DE OBRA, no valor de R\$ 203.686,25 apurada na NFLD é muito maior do que o valor do prédio todo com terreno e construção juntos.
- (iv) Como já foi alegado, embora se trate de um projeto de 1.175,00 m2 de construção, se resume em apenas três paredes, porque, como já consta nos Autos, é uma Ampliação, e uma parede de um dos lados já estava edificada na construção anterior.
- (v) O valor de R\$ 866,75, é estratosférico e não corresponde à realidade.
- (vi) Como já foi alegado, somente o valor da mão de obra calculada pelo INSS é maior que o valor do prédio todo, com terreno e construção juntos.
- (vii) A forma generalizada de calcular o custo de uma obra por uma única tabela é completamente injusto e ilegal.
- (viii) Cada obra e em cada localidade, tem o seu custo individual.
- (ix) Como toda mão de obra paga na construção foi regularmente recolhida, pede e espera a procedência do recurso, com o consequente arquivamento do processo.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário interposto.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito.

Conforme narrado, trata-se de lançamento de crédito tributário consolidado em 14/03/2007 no montante de R\$ 74.512,32 (Setenta e quatro mil, quinhentos e doze reais e trinta e dois centavos) referente às contribuições sociais devidas a Seguridade Social correspondente a parte da empresa, contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em decorrência dos riscos ambientais do trabalho, contribuições de segurados e também contribuições destinadas à outras Entidades e Fundos (SENAI, SESI, INCRA, SALÁRIO-EDUCAÇÃO e SEBRAE).

O crédito lançado refere-se às contribuições devidas em decorrência da utilização de mão de obra assalariada na edificação de obra de construção civil, matriculada na CEI 37.760.03660/73, que se localiza à Av. Mário Pinotti, 709 — Centro, Brotas/SP.

Relata a fiscalização que, durante a ação fiscal, foi apresentado projeto aprovado pela Prefeitura Municipal de Brotas (cópia anexa) referente à ampliação de 1.175,00m² em relação a urna área construída existente de 967,32m² (CEI 21.080.00784/76), perfazendo uma área total de construção, após ampliação, de 2.142,32m².

A empresa não apresentou contratos de empreitada, subempreitada, de prestação de serviços para execução da obra, nem quaisquer notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços por empresas contratadas solicitados por Termo de Intimação para Apresentação de Documentos — TIAD.

Informa a fiscalização ainda que, em relação à obra de construção civil, a contabilidade não registrou os gastos reais da obra, nem o movimento real da remuneração dos seus segurados, sendo, nos termos da Lei n.º 8.212/91, art. 33, §6º, desconsiderada a contabilidade e, nos termos da Lei n.º 8.212/91, art. 33, §4º, apuradas as contribuições previdenciárias por aferição indireta, mediante cálculo da mão de obra empregada proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra.

A **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 133 e ss, considerou o **lançamento procedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido.

Em suma, fora assentado o entendimento segundo o qual as omissões e indícios mencionados pela fiscalização seriam suficientes para a conclusão de que a autoridade fiscal teria agido com acerto ao desconsiderar a contabilidade da recorrente e lançar as contribuições por arbitramento. E, ainda, a contribuinte não teria trazido argumentos e comprovações de que teriam sido registrados na contabilidade todos os fatos geradores de contribuição social.

A contribuinte, por sua vez, inconformada com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 372 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação.

Pois bem. Conforme esclarecido pela DRJ, o Agente do Fisco ao constatar que a contabilidade não registra todos os fatos geradores deve desconsiderar a escrita contábil e apurar a base de cálculo das contribuições devidas por aferição indireta, mediante adoção de critérios estipulados pelos atos normativos, sem prejuízo da lavratura de auto de infração pelo descumprimento de obrigação acessória, conforme prescreve os §§ 3º, 4º e 6º, do art. 33, da Lei n.º 8.212/91, vigentes à época:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social — INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, h e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal — SRF compete arrecadar, fiscalizar,

lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

(...)

§ 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.

(...)

§ 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.

(...)

§ 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.

No caso dos autos, a aferição indireta foi efetuada com base na área construída e no padrão da obra, com a emissão de DISO ex-officio n.º 431/2006 e o cálculo das contribuições devidas por meio de Aviso para Regularização de Obra — ARO, foi feito de acordo com o capítulo IV do Título V da Instrução Normativa INSS/SRP n.º 03, de 14/07/2005. É de se ver:

Art. 472. A obra ou o serviço de construção civil, de responsabilidade de pessoa jurídica, deverá ser auditada com base na escrituração contábil, observado o disposto nos arts. 419 e 421, e na documentação relativa à obra ou ao serviço.

§ 1º Os livros Diário e Razão, com os lançamentos relativos à obra, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo às obras edificadas na forma do art. 414.

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 n.º 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 § 4º do art. 60;

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 SRP;

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

Observe-se que esse cálculo tem por objetivo somente possibilitar a concretização dos §§ 3º, 4º e 6º, do art. 33, da Lei n.º 8.212/91, eis que a atividade de lançamento é vinculada e

obrigatória, de modo que a apresentação deficiente da documentação não pode impedir a constituição do crédito tributário correspondente.

A mesma lei que prevê a aferição das contribuições devidas em face da apresentação deficiente da documentação, também concede ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário. Em que pese a insatisfação da recorrente, entendo que não houve a apresentação de provas e argumentos aptos a afastar o arbitramento realizado na auditoria fiscal, sobretudo em face dos seguintes pontos:

- (i) Apesar de reconhecer a existência das divergências entre os materiais constantes do memorial do projeto e as notas fiscais, a recorrente não explicou o motivo de sua existência;
- (ii) A insatisfação quanto ao valor arbitrado, não tem o condão de macular o lançamento, sobretudo quando a recorrente não apresenta prova de suas alegações;
- (iii) A contabilidade da empresa notificada não registrou os gastos reais da obra, nem o movimento real da remuneração dos seus segurados;
- (iv) Os serviços essenciais para a edificação deixaram de ser escriturados, não havendo justificativa em contrário por parte da empresa notificada;
- (v) A folha de pagamento da competência 10/2003 deixou de ser contabilizada, assim como diversas notas fiscais relacionadas a materiais utilizados na obra de construção civil;
- (vi) Não foram apresentados contratos de empreitada e subempreitada e notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços por empresas contratadas. A contabilidade da obra não registra qualquer gasto com mão de obra terceirizada;
- (vii) A contabilidade deficiente coloca em xeque, ainda, o documento apresentado no recurso, qual seja, “Razão Analítico Individual”;
- (viii) A empresa alega que foram construídas três paredes pois uma já existia no local, mas não apresenta a metragem desta área para confronto com a área existente de 967,32 m² registrada no Projeto de ampliação de um Prédio Comercial e no Alvará de Utilização n.º 0103/05 que já fora considerada pela fiscalização na emissão do ARO.

Dessa forma, quanto a desconsiderar a contabilidade da autuada e lançar de ofício as contribuições previdenciárias, entendo que o auditor agiu ao amparo da lei e do Regulamento da Previdência Social, posto que autorizado pelo artigo 33 da Lei n.º 8.212/1991 e alterações posteriores. Não há, pois, o que reparar no procedimento fiscal que desconsiderou a contabilidade da empresa por não registrar os pagamentos incorridos com a obra e pela falta de credibilidade dos registros.

No tocante à aferição da contribuição previdenciária com base nas tabelas do Custo Unitário Básico — CUB, divulgadas mensalmente na Internet ou na imprensa de circulação regular, pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil – SINDUSCON, trata-se de matéria normatizada na IN MPS/SRP n.º 03/2005 e prevista nos §§3º, 4º e 6º do artigo 33 Lei n.º 8.212/91 e pelos artigos 231, 234 e 235 do RPS, havendo, ainda, sustentação no artigo 148 do Código Tributário Nacional.

A propósito, oportuno observar, ainda, que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no parágrafo primeiro do art. 62 do Anexo II, do RICARF, bem como no art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, não sendo essa a situação em questão.

Entendo, pois, que as razões adotadas pela decisão de piso são suficientemente claras e sólidas, não tendo a parte se desincumbindo do ônus de demonstrar a fragilidade da acusação fiscal.

Diante de tais considerações, em que pese o esforço da contribuinte, seu inconformismo não tem o condão de macular a exigência fiscal em comento, tendo a autoridade lançadora e, bem assim, o julgador recorrido, agido da melhor forma, com estrita observância da legislação de regência, não se cogitando na improcedência do lançamento na forma requerida pela recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite