



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 35558.000014/2006-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.972 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de dezembro de 2022
Recorrente PRAIA GRANDE CONSTRUTORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 28/02/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DE DECISÃO. INOCORRÊNCIA.

Para ser considerado nula, a decisão deve ter sido proferida por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte, e esta violação deve sempre ser comprovada ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

AFERIÇÃO INDIRETA. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CONTABILIDADE NÃO ESPELHA A REMUNERAÇÃO PAGA. POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO.

O arbitramento é um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Ou seja, a aferição indireta somente é aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

Somente haverá justificativa para o arbitramento caso as irregularidades contábeis impeçam a aferição da grandeza econômica específica que é a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar. Neste sentido, para o arbitramento das contribuições previdenciárias sobre a folha, necessário apontar vícios contábeis que impossibilitam verificar o real movimento da remuneração dos segurados.

É possível a aferição da base de cálculo das contribuições previdenciárias quando a autoridade fiscal apresenta diversas falhas e indícios que, quando analisados de forma conjunta, permitem atestar que a contabilidade da contribuinte não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 434/450, interposto contra decisão da DRJ em Campinas/SP de fls. 405/425, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, referente à parte patronal, adicional para o SAT, parte dos Segurados e às destinadas a Terceiros, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a serviço da contribuinte, indiretamente aferidas pelo CUB para a obra de construção civil, conforme descrito na NFLD nº 35.792.582-3, de fls. 05/25, lavrada em 20/12/2005, referente à competência 02/2005, com ciência da RECORRENTE em 21/12/2005, conforme assinatura no próprio auto de infração.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi aplicado no valor histórico de R\$ 259.698,91, já acrescido de multa de mora e juros de mora (até a lavratura).

Dispõe o Relatório Fiscal (fls. 33/49) que o presente processo se refere às contribuições incidentes sobre o valor da mão de obra empregada na obra de construção civil matrícula CEI nº 38.280.02996/71, indiretamente aferidas pelo CUB nos termos do art. 33 da Lei nº 8.212/91 e da Instrução Normativa SRP nº 03, de 14 de julho de 2005.

O débito foi apurado tendo por base os documentos apresentados pela contribuinte, solicitados pela fiscalização, e a Declaração e Informação sobre Obra – DISO preenchida e assinada pelo representante da empresa.

Em análise aos documentos contábeis abaixo colacionados, apresentados pela RECORRENTE, após intimado mediante TIAD (fl. 29), a fiscalização constatou que a contribuinte efetuou os lançamentos apenas quando ocorreram os pagamentos ou recebimentos, ou seja, vinculado sempre a movimentação de caixa, bem como deixou de registrar em contas individualizadas todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

Livro Diário	Período a que se refere	Nº do Registro na Jucesp	Data do Registro na Jucesp
Diário Geral nº 30	Jan a Mar-2002	190330	25/10/2002
Diário Geral nº 31	Abr a Jun - 2002	190329	25/10/2002
Diário Geral nº 32	Jul a Set - 2002	101484	30/06/2003
Diário Geral nº 33	Out a Dez - 2002	101485	30/06/2003
Diário Geral nº 33	Jan a Jun - 2003	88802	04/06/2004
Diário Geral nº 34	Jul a Dez - 2003	86092	01/06/2004
Diário Geral nº 35	1º Semestre	183729	18/11/2004
Diário Geral nº 36	2º Semestre	63083	03/05/2005
		8º Registro de Títulos e Documentos	
Diário Condomínio	Ano 2002	748484	12/02/2004
Diário Condomínio	Ano 2003	748486	12/02/2004
Diário Condomínio	Ano 2004	Sem registro	Sem registro

Mediante tais condutas, a fiscalização afirma que a RECORRENTE deixou de observar os princípios da oportunidade (tempestividade e integridade do registro do patrimônio e das mutações) e da competência (receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem), estando em desacordo com o Artigo Primeiro da Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade.

Neste sentido, salientou a autoridade fiscal que os lançamentos constantes dos livros denominados “Diários” atendem, na verdade, ao regime de caixa, sendo irrelevante a denominação dos mesmos, pois é fato que se trata na realidade de apresentação de Caixas e não de Diários. Portanto, foram apresentados livros escriturados de forma deficiente, em desacordo com as determinações constantes no art. 225 do RPS.

No decorrer da ação fiscal, a contribuinte alegou estar desobrigada da apresentação de escrituração contábil por ser tributada com base no lucro presumido. Contudo, a fiscalização informa que, apesar de estar desobrigada de apresentar a escrituração contábil, isto não impede que a PJ tributada com base no lucro presumido possa manter escrituração regular. Ademais, com a situação devidamente comprovada e com apresentação dos Livros Caixa, a empresa se submete às determinações constantes na legislação previdenciária quanto à apuração das contribuições devidas pela execução de obra de construção civil, sendo exigida aplicação do disposto no inciso II e nos §§ 13º e 15º do art. 225 do RPS, combinado com art. 413, 419 e 473 da IN-SRP-03/05.

Diante da escrituração contábil considerada irregular, o presente crédito tributário foi lançado por arbitramento e apurado por aferição indireta, com base no § 6º, do art. 33 da Lei nº 8212/91, da seguinte forma:

14. Através das informações contidas na DISO e demais documentos fornecidos pela empresa pode-se aferir indiretamente o valor da mão de obra empregada na obra de construção civil (Salário de Contribuição) através do chamado Custo Unitário Básico (CUB).

[...]

16. Para regularização de obra por aferição indireta, com base na área construída e no padrão de construção, foi expedido o Aviso para Regularização de Obra (ARO), de acordo com as características da construção, conforme demonstramos a seguir, com objetivo de constituir o crédito, considerando devidas as contribuições indiretamente

aferidas na data de protocolização da DISO — competência 02/05. Segue abaixo, as características da construção para apuração do salário de contribuição, com base na área construída e no padrão de construção:

- Edifício residencial novo em alvenaria
- Área Total — 7.166,82 m²
- Área com Redutor (50%) - 2169,30 m²
- Área para Cálculo — 6.082,17 m²
- Pavimentos — 8 (incluindo subsolo e cobertura)
- Unidades — 22
- Quartos — 22 (3 Quartos)
- Enquadramento — H08- 3Q Padrão — Alto

17. Para apuração do valor da mão-de-obra empregada na construção civil, tomamos como base as tabelas do (CUB) publicadas mensalmente pela imprensa de circulação regular, pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil.

18. Desta forma, o enquadramento da obra de construção civil, em se tratando de edificação, foi realizado de acordo , com a destinação do imóvel, o número de pavimentos, o número de quartos da unidade autônoma, o padrão e o tipo da obra, além de aplicar os redutores previstos e teve por finalidade encontrar o CUB aplicável à obra.

19. Com os parâmetros descritos no item 16 foi apurado o valor do Salário de Contribuição total da obra abatendo-se do valor os Salários de Contribuição conforme os seguintes critérios:

- De 11/2001 a 09/2002

Os valores destacados nas notas fiscais emitidas pelo prestador de serviços dividido por 0,368.

- De 10/2002 em diante

Os valores dos Salários de Contribuição declarados nas GFIPs inclusive referentes ao décimo terceiro, da prestadora excluídos os referentes as seguintes categorias de trabalhadores: engenheiro; mestre de obra; encarregado; vigia; almoxarife; auxiliar de almoxarife; apontador e demais administrativos da obra ainda que estes constem de GFIP específica da Obra

- Durante todo o período da Obra

Os salários de Contribuição correspondentes a 5,00% (cinco por cento) do valor das Notas Fiscais referentes a compra de Concreto.

20. Área Regularizada — 3.011,38 m² (convertida em metro quadrado a remuneração contida em, GFIP/GPS relativas a mão-de-obra terceirizada, referentes as faturas/notas fiscais de serviço das empresas contratadas e importâncias correspondentes a 5% do valor das notas fiscais de serviço apresentadas referentes a concreto preparado conforme item 19).

21. Custo da Mão-de-Obra da Área à Regularizar: 547.226,72

22. Total Devido à Recolher: 201.379,43.

23. A obra nova em referência está localizada na Rua Aprovada 485 e Praça Aprovada 51 Bairro Riviera de São Lourenço no município de Bertioga, tendo seu início em 14/02/2004 (Conforme Alvará 153/2002) e seu término em 23/09/2004 (conforme carta de habitação 699/2004 emitida pela Prefeitura de Bertioga).

24. Devemos salientar que, apesar da nossa solicitação através de FAX, a empresa deixou de apresentar algumas GFIPs e Notas Fiscais de empreiteiros motivo pelo qual, apesar de constantes no DISO os referidos documentos não puderam ser aproveitados.

O ARO encontra-se acostado às fls. 51/69.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 75/109 em 04/01/2006. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em São Paulo II/SP quando da primeira análise da celeuma, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

a) A Contestante foi contratada apenas para administrar a execução da obra de construção civil em testilha (construção a preço de custo). Desta feita, registrou em seus livros contábeis (Livros Diário de nº. 30 a 36) apenas os montantes relativos à taxa de administração recebida, conforme determina a legislação vigente, vez que as quantias movimentadas por seu contratante (condomínio de construção) não lhe pertenciam.

b) Ademais, para fazer face ao contrato por administração retromencionado, a Impugnante escriturou de forma apartada os Livros Caixa do condomínio de construção, nos quais constam os montantes arrecadados dos condôminos e os desembolsos efetuados para a execução do empreendimento. Ressalte-se que o regime de caixa é adequado para a escrituração dos livros caixa do condomínio, em decorrência da falta de finalidade lucrativa da construção para os adquirentes condôminos, conforme ensina Hilário Franco em sua obra Contabilidade Geral;

c) Deste modo, não pode ser desconsiderada a escrituração contábil da Defendente, que respeita todos os princípios contábeis legalmente estabelecidos, em função da adoção do regime de caixa para registrar, em apartado, as quantias que efetivamente pertenciam ao condomínio instituído para a realização da construção matriculada sob o nº. 38280.02996/71.

Da Decisão da DRJ convertendo o julgamento em diligência

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, a DRJ em São Paulo II/SP analisou a alegação da RECORRENTE em peça impugnatória, no sentido de que teria sido contratada por administração, sendo incabível a constituição de créditos previdenciários em seu nome pela execução do empreendimento em questão, já que o art. 30, inciso VI, da Lei nº. 8.212/91, não contempla qualquer espécie de responsabilidade tributária para esta situação, entendendo o julgador ser necessário sanar dúvidas e constatar a veracidade de tal fato, motivo pelo qual entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência conforme resolução de fls. 235/239, nos seguintes termos:

9. Diante do exposto, entendo que é imperiosa a manifestação conclusiva do AFPS Notificante quanto aos seguintes aspectos:

- a) A Notificada foi efetivamente contratada para administrar a obra de construção civil matriculada sob o nº. 38.280.02996/71, sendo respeitados os requisitos legais para tanto, expostos no item 7 supra?
- b) A Notificada foi contratada para executar o empreendimento em tela por empreitada total, conforme conceituado na legislação previdenciária?
- c) A Notificada pode ser caracterizada como proprietária, dona da obra ou incorporadora da obra de construção civil em questão?

Em resposta, a fiscalização apresentou o relatório, de fls. 241/243, informando que a referida obra não foi objeto de contrato por administração, mas de obra própria da RECORRENTE, de acordo com as seguintes informações:

1- Conforme solicitado pela 11ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO-II temos a informar relativamente a obra executada que a notificada conforme documentos em anexo: Era proprietária do terreno, realizou a matrícula da obra, obteve o Alvará para construção e o habite-se relativo a mesma junto a prefeitura, elaborou planta, preencheu e assinou a Declaração e Informação sobre a obra (DISO), em todos os documentos como responsável técnica e proprietária do empreendimento.

2- Anexamos a presente:

a- Certidão do Primeiro Oficial de Registro de Imóveis de Santos onde constam os proprietários do terreno.

b- Cópia da Ficha Cadastral da matrícula CEI

c- Cópia de parte do Projeto arquitetônico.

d- Cópia do Alvará de Construção.

e- Cópia da carta de Habitação.

f- Cópia da Declaração e Informação sobre Obra (DISO)

g- Anexamos também várias Notas Fiscais de compra do Concreto realizadas em nome da Notificada.

3- Pelos documentos anexados concluímos quanto aos questionamentos contidos no item 9 da folha 117 que:

a) Não se trata de contrato por administração.

b) Não se trata de empreitada total. Trata-se de obra própria.

c) A Notificada é a proprietária do empreendimento.

4- Conforme nossos registros a Construtora já não pertence a esta delegacia e sim a DRF 21.004.03.0 em São Paulo (SP).

Devidamente intimada em 20/10/2010 (fl. 279) sobre a diligência, a RECORRENTE apresentou sua manifestação de fls. 283/293, em 12/11/2020, relatando o que segue abaixo transcrito do relatório da DRJ de Campinas/SP (fls. 405/425), tendo em vista sua precisão e clareza:

Manifestação do Contribuinte

O Contribuinte, tendo sido intimado da Manifestação do Auditor Fiscal, apresentou também sua Manifestação, com a qual reitera que teria apenas realizado a administração da obra, e que:

A Empresa notificada possui contrato particular de Administração da obra comprovado pelas notas fiscais lançadas de prestação do serviço de administração, como também contabilizadas essas notas na escritura fiscal do condomínio, bem como a contrapartida dessas notas na escrituração da Empresa, conforme relação abaixo discriminada e cópias das respectivas Notas Fiscais e do contrato anexados a este documento.

Quanto ao questionamento referido na alínea "b" do item 9, o Auditor Fiscal Sr. Charles Siuffi respondendo as indagações do nobre julgador deixa a pergunta "prejudicada", pois afirma peremptoriamente que a Empresa Praia Grande Construtora não tem contrato de Empreitada Total, vê-se que por essa resposta o Sr. Auditor Fiscal corrobora com a veracidade dos fatos que a empresa notificada sustenta desde a defesa anterior, de que se trata de uma "OBRA A PREÇO DE CUSTO", bastando para tal entendimento unia análise melhor na documentação tanto do condomínio quanto da empresa administradora, onde as suas escritas fiscais não se confundem.

No que consiste em indagação feita com o propósito de saber se a empresa notificada pode ser caracterizada como proprietária, dona da obra ou incorporadora da obra de construção civil em questão temos a salientar que são personalidades distintas. A empresa Praia Grande Construtora Ltda. Possui personalidade jurídica própria e atua como INCORPORADORA de obra realizada sob sua supervisão apenas sendo cobrada uma taxa de administração pertinente aos seus serviços executados, ou seja, a empresa atua em "Construção por Administração" cujo patrimônio da obra em execução NÃO PERTENCE AO SEU PATRIMÔNIO uma vez que está sendo custeada totalmente por seus condôminos cabendo a empresa APENAS A ADMINISTRAÇÃO.

Junta cópia de notas fiscais (cobrança da taxa de administração), de atas de assembleias do "Condomínio de Construção do Edifício Costa Paradiso" e do contrato de prestação de serviços de gerenciamento e reitera pedidos formulados na Impugnação original.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Campinas/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 405/425):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 28/02/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE REMUNERAÇÃO DA MÃO DE OBRA UTILIZADA EM OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ARBITRAMENTO PELO CUB. RESPONSÁVEL PELA EXECUÇÃO DA OBRA. OBTENÇÃO DE CND INDEPENDENTEMENTE DE PRÉVIA FISCALIZAÇÃO.

Responsável pela execução de obra de construção civil Documentos indicam a responsabilidade do contribuinte pela execução de obra de construção civil, o que o legitima como sujeito passivo da obrigação tributária lançada.

O Contribuinte apresentou-se sempre como responsável pela execução de obra de construção civil, valendo-se, inclusive, de prerrogativas legais (artigos 489 e 491 da Instrução Normativa INSS/DC 100/2003, vigente na época) para obter a Certidão Negativa de Débitos, independentemente de prévia auditoria fiscal.

Falta de apresentação de contabilidade regular

A regularização de obra de construção civil executada por pessoa jurídica, ou seja o cálculo das contribuições previdenciárias devidas, é determinado pela aplicação do CUB/SINDUSCON, quando o responsável pela execução da obra não apresenta contabilidade regular, nos termos do § 4º do artigo 33 da Lei 8.212/1991.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 27/11/2012, conforme AR de fls. 432/433, apresentou o recurso voluntário de fls. 434/449 em 21/12/2012.

Em suas razões, alega cerceamento do direito de defesa pela não solicitação do Auditor Fiscal da documentação pertinente à construção por administração, informando que traz em fase recursal os documentos pertinentes.

No mais, reiterou os argumentos da Impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Cerceamento de defesa

A RECORRENTE alega que teve seu direito de defesa cerceado, tendo em vista que o auditor fiscal não solicitou a documentação pertinente à construção por administração e que cumpriu com todas as solicitações fiscais.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº

70.235/1972. Por sua vez, o art. 10, também Decreto nº 70.235/1972, elenca os requisitos obrigatórios mínimos do auto de infração, *in verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e **conterá obrigatoriamente**:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Dessa forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

No caso, nota-se que a RECORRENTE trouxe em fase impugnatória a informação de que a presente autuação estaria eivada de erro, pelo fato de ter sido contratada por administração para a obra em questão, ao tempo em que se sabe que a RECORRENTE precisa comprovar os fatos que alega serem verídicos.

Não podendo constatar a veracidade de tais fatos alegados, pela não comprovação do contribuinte por meio de documentações pertinentes, a DRJ de origem decidiu transformar o julgamento em diligência para analisar tais alegações.

Conclui-se que, em fase impugnatória, ao alegar que foi efetivamente contratada por administração para a obra em questão, a RECORRENTE teve oportunidade de acostar à referida peça jurídica todos os argumentos de fato e de direito, bem como documentos pertinentes para comprovar tal argumento, cabendo ao auditor fiscal julgá-los e não informar como proceder com a defesa.

Ressalto que a DRJ de origem, para proferir um julgamento sem restarem dúvidas sobre o assunto, ainda transformou o julgamento em diligência para saná-las e que, após

realizada, foi aberto novo prazo para defesa do RECORRENTE, cumprindo o princípio do contraditório e ampla defesa, havendo nova oportunidade de acostar aos autos as defesas cabíveis acerca do assunto específico, qual seja, o fato de se tratar ou não de contrato por administração. Mesmo assim, em fase recursal, após todas as oportunidades para acostar documentação aos autos, a RECORRENTE alega cerceamento do direito de defesa por não ter sido intimada para apresentar documentos de defesa acerca da construção por administração.

Vê-se, então, que a RECORRENTE teve mais de uma oportunidade para apresentar a documentação pertinente à construção por administração, que ainda foi devidamente intimada para se manifestar acerca do assunto após a diligência realizada, a qual tratava justamente desse tema, mas restou inerte.

Sendo assim, não houve qualquer cerceamento do direito de defesa da contribuinte. Portanto, tais argumentos esposados pela RECORRENTE não merecem ser acolhidos.

DO MÉRITO

Da construção por administração

A RECORRENTE novamente alega, em síntese, que não executou a obra em questão, que era responsável apenas pela administração da obra, motivo pelo qual não cabe como parte passiva na presente ação fiscal.

Pois bem, diante de todas as documentações analisadas e constatações discurridas tanto no relatório fiscal, quanto no julgamento da DRJ, restou incontestável que a RECORRENTE foi responsável pela execução da obra.

Vejamos os fatos que levaram o julgador de primeira instância ao não deferimento dos pedidos do RECORRENTE:

- A aquisição pela RECORRENTE do terreno onde foi edificado o imóvel (Registro R-2 na matrícula do imóvel – fls. 245/246)
- Obtenção da Matrícula CEI – Contribuinte realizou o cadastro da obra na previdência social, atribuição essa que, na ocasião, era legalmente imposta ao responsável pela execução da respectiva obra de construção (fl. 259)
- O fato de que o Contribuinte é o autor do projeto de construção (fl. 261)
- O contribuinte requereu e obteve o alvará de construção na Prefeitura local (fl. 263)
- Concluída a obra, obteve a carta de habitação (fl. 265)
- O contribuinte promoveu a regularização da obra junto à Prefeitura e à Previdência Social (em relação a esta, através de DISO – fl. 267);

- Foi constatada a emissão de notas fiscais de fornecimento de concreto para a obra, em nome do Contribuinte (fls. 269/277).

Ressalta-se que os documentos acima expostos, em sua grande parte, são eivados de fé pública e que o julgador de piso proferiu sua decisão com argumentos devidamente embasados nas legislações pertinentes, além de que, em nenhum momento de suas defesas, a RECORRENTE apresentou provas mais eficazes para atestar com clarividência seus argumentos.

A despeito da RECORRENTE ter acostado aos autos o “Contrato de Prestação de Serviços de Gerenciamento” (fls. 295/311), apresentado documentos fiscais correspondentes ao faturamento dos serviços de “gerenciamento de obra” (fls. 317/319) e as atas de assembleia dos adquirentes das unidades (fls. 321/329), onde a contribuinte figura como “gerenciadora e administradora” da obra, a documentação antes mencionada aponta para uma situação diversa, tendo a RECORRENTE se portado como responsável pela execução da obra desde o início do empreendimento até sua conclusão.

Ademais, não há certeza ou segurança de que os documentos ora apresentados pela RECORRENTE são contemporâneos aos fatos, pois apesar de serem datados de maio, junho e agosto de 2002 (fls. 311, 319 e 329), nenhum deles possui um reconhecimento de firma, ou qualquer outra chancela pública que atestasse a data de sua confecção com a segurança necessária.

Ao contrário, como bem menciona a Matrícula do imóvel, quando de sua aquisição pela RECORRENTE, esta assumiu, perante os vendedores do terreno, a obrigação de pagá-los “*mediante construções e entregas, pelos cessionários, aos cedentes, em tempo para tanto aprazado, em **condições de habitabilidade, prontas e acabadas, de unidades autônomas competentes do edifício que os cessionários se obrigam a erigir sob suas expensas e sob suas responsabilidades***” (fl. 246).

Não há, nos autos, documentação que indique uma modificação na posição da RECORRENTE perante o imóvel em questão e a construção erguida.

Ademais, como já informado, foi a RECORRENTE quem cadastrou a obra na previdência social para a obtenção da Matrícula CEI (fl. 259), atribuição, à época, legalmente imposta ao responsável pela execução da respectiva obra de construção, conforme art. 5º da Instrução Normativa INSS/DC 18, de 11/05/2000:

Art. 5º A pessoa jurídica, responsável pela execução de obra de construção civil, deverá providenciar a matrícula da mesma junto ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, no prazo de até trinta dias contados do início de suas atividades, conforme estabelecido na alínea "b" do § 1º do art. 49 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, apresentando as informações constantes dos seguintes documentos:

Ademais, a mesma Instrução Normativa, em seu art. 8º, previa o seguinte:

Art. 8º No ato da matrícula, ao efetuar o cadastro da obra, no campo "nome" será inserida a razão social ou o nome do proprietário, dono da obra ou incorporador, devendo ser observado que:

I- na contratação de empreitada total, sendo a matrícula de responsabilidade da contratada, no campo "nome" do cadastro da matrícula constará a razão social da empresa construtora seguida da razão social ou nome do contratante proprietário, dono da obra ou incorporador;

II - para a edificação de construção em condomínio na forma da Lei nº 4.591/64, no campo "nome" do cadastro da matrícula constará a razão social ou nome de um dos condôminos, seguido da expressão "e outros" e após o sinal de barra (/) a denominação atribuída ao condomínio;

III - a obra objeto de incorporação imobiliária na forma da Lei nº 4.591/64, será matriculada em nome do incorporador, consignando após o sinal de barra (/) no campo "nome" do cadastro da matrícula a denominação atribuída ao condomínio;

Neste sentido, a indicação da RECORRENTE no campo “nome” da Matrícula CEI (fl. 259) indica claramente não tratar-se de mera administradora da obra.

Ademais, conforme bem argumentado pela DRJ de origem, a RECORRENTE se apresentou à Previdência Social como responsável pela execução da obra e, caso “*tivesse transferido a atribuição para terceiros, [ela] haveria de formalizar a devida mudança nos cadastros previdenciários*”. Isto era “*essencial, na medida em seria a partir deste dado – responsável pela execução da obra – que o órgão fiscalizador poderia auditar as contribuições previdenciárias incidentes sobre a mão de obra utilizada*”. (fl. 416)

Além disso, o Alvará de Construção aponta a RECORRENTE como proprietária do imóvel, cujo plano também foi de sua responsabilidade técnica, sendo ela quem obteve licença para construir (fl. 263).

De igual modo, o Habite-se expedido pela Prefeitura de Bertioga/BA (fl. 265), ao aprovar a construção, indica a RECORRENTE como proprietária do imóvel e responsável técnica pela edificação, demonstrando que a contribuinte se manteve nessa condição desde o início (Alvará de Construção) até o fim da obra (Carta de Habitação).

Quanto ao assunto, veja-se o disposto em julgamento de piso, cujo trecho adoto como razões de decidir (fl. 417):

Está claro que o Contribuinte foi responsável pela execução da obra, pois:

1. Assumiu, com os proprietários/vendedores do terreno, no qual seria edificado o Condomínio Costa Paradiso, o compromisso de pagar-lhes o preço da aquisição com a entrega de unidades prontas e acabadas, **a serem construídas sob a responsabilidade do Contribuinte**.
2. Compareceu ao órgão local da Previdência Social e declarou responsável pela execução da obra, nos termos da Instrução Normativa mencionada.
3. Além disso, compareceu, também, como responsável pela obra, junto à Prefeitura local, responsável pela fiscalização da construção e arrecadação dos tributos incidentes sobre os serviços realizados.

[...]

O Contribuinte, no final das contas, declarando-se formalmente responsável pela execução da obra — em relação aos vendedores do terreno; junto ao INSS, na obtenção da matrícula CEI; junto à Prefeitura local, na obtenção da aprovação do projeto de

construção e respectivo alvará e, depois, para obter o habite-se; novamente, junto ao INSS, para obter a CND — pretende, agora, em sua Impugnação, negar aquela condição, quando são cobradas as diferenças de contribuições previdenciárias incidentes sobre a correspondente mão de obra.

Como se viu, entretanto, daquela condição — de responsável pela execução da obra — resultaram consequências jurídicas que não podem ser olvidadas, seja em relação aos vendedores do terreno; seja em relação ao Cartório de Imóveis (onde fez registrar a incorporação); seja em relação à Prefeitura ou INSS; seja, eventual e finalmente, em relação aos adquirentes das demais unidades residenciais.

Pode-se, assim, por todos os fatos e circunstâncias, ora abordados, estabelecer que o Contribuinte deve realmente ser considerado o responsável pela execução da obra, porque assim se declarou e disso se beneficiou, na medida em que, ainda que formalmente, pode regularizar o empreendimento incorporado.

Sendo o responsável pela execução da obra, deveria necessariamente apresentar a regular contabilização da sua execução. Ao não apresentá-la, sob a alegação de que teria sido mero administrador (gerente ou fiscal) da obra e que, por isso, não poderia ser responsabilizado pela sua execução, incorre em grave contradição:

1. Para regularizar a construção (obter, no final das contas, a CND) apresenta-se como responsável pela obra.

2. Para eximir-se da responsabilidade pela comprovação de que todas as contribuições previdenciárias devidas, em relação a toda mão de obra empregada, foram devidamente recolhidas, troca o papel de responsável pela obra pelo papel de mero administrador.

Esta contradição permite duas alternativas:

1. **O Contribuinte teria apenas administrado a obra**. Não a executou, nem contratou mão de obra, construtoras ou empreiteiras. Neste caso não poderia obter a CND na forma que obteve, tendo, para isso, assumido papel diferente daquele que efetivamente exerceu na execução do empreendimento. **A CND teria sido, assim, irregularmente obtida**.

2. **O Contribuinte, como declarou para obter a CND, foi realmente responsável pela execução da obra**. Neste caso teria que realmente apresentar a contabilidade regular da obra. Ao não fazê-lo, legitimou o procedimento adotado - aferição pelo CUB, para apurar as contribuições previdenciárias devidas.

Em face de todas as evidências, agiu corretamente o Auditor Fiscal, ao lançar o crédito tributário na forma empreendida.

Constata-se, então, que a RECORRENTE é responsável pela obra matriculada sob o nº 38.280.02996/71, perante a Previdência Social, motivo pelo qual sua escrituração contábil deveria registrar, pelo menos, todos os serviços necessários à realização dessa obra.

Portanto, não assiste razão à RECORRENTE.

Do lançamento por arbitramento

O presente lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, é referente à parte patronal, adicional para o SAT, parte dos Segurados e destinadas a Terceiros, incidentes

sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, indiretamente aferidas pelo CUB para a obra de construção civil.

Em análise aos documentos contábeis apresentados pela empresa autuada, a fiscalização constatou que a empresa efetuou os lançamentos apenas quando ocorreram os pagamentos ou recebimentos, ou seja, vinculado sempre a movimentação de caixa, bem como deixou de registrar em contas individualizadas todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

Então, deveria a RECORRENTE ter lançado em títulos próprios e específicos de suas contas de despesas, os registros relativos aos materiais adquiridos e a mão de obra empregada (seja a própria, seja a contratada com terceiros). Tais medidas convergiriam para que a RECORRENTE cumprisse as respectivas obrigações tributárias acessórias a seu cargo, como, por exemplo, efetuar retenções de contribuições previdenciárias quando fosse o caso, informar os fatos geradores em GFIP, etc.

Ou seja, é evidente que a documentação da RECORRENTE, por retratar, pelo regime de caixa, apenas os recebimentos das denominadas “taxa de administração”, não atesta o real movimento da obra e, conseqüentemente, não se presta a demonstrar os custos de execução da mesma, eis que não registram diversos outros fatores, como a contratação de pessoal, aquisição de material, etc.

Conforme prevê o art. 225 do RPS (Decreto nº 3.048/99):

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

(...)

§ 13. Os lançamentos de que trata o inciso II do caput, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:

I- atender ao princípio contábil do regime de competência; e

II - registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

Vê-se, assim, que as exigências de atender ao princípio da competência e de registrar em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciária estão prevista nas normas que regulamentam o custeio da previdência social.

Quanto ao lançamento por aferição indireta, sabe-se que a aferição indireta é uma modalidade de lançamento por arbitramento, que por sua vez é um mecanismo colocado à disposição das autoridades fiscalizadoras para possibilitar a apuração do montante do tributo

devido, nas hipóteses em que o contribuinte não cumpre sua obrigação de disponibilizar as informações necessárias que possibilitam a verificação da base de cálculo tributária.

A regra geral de lançamento por arbitramento encontra-se no art. 148 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Como é possível observar do artigo anteriormente mencionado, o arbitramento tributário será utilizado sempre que “*sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado*”. Ou seja, sempre que as informações fornecidas pelo contribuinte forem insuficientes ou imprestáveis para apurar a base de cálculo do tributo devido.

Destaca-se que o arbitramento não é uma punição ao contribuinte, mas apenas um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Sobre o tema, transcreve-se a doutrina do Professor, Ex-Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e Ex-Presidente da 10ª Junta de Recursos do Conselho de Recursos da Previdência Social – MPS, Fábio Zambitte Ibrahim:

Naturalmente, trata-se de regra excepcional, somente aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

[...] **Como a contribuição não tem efeito de penalidade**, não poderá a SRFB estipular valor irreal como sanção, já que esta somente poderá ser feita pela multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória, a ser cobrada mediante auto de infração.

(Cf.: IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 17. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012, p. 398)

Na esfera previdenciária, o lançamento por arbitramento tem suporte no art. 33, parágrafos 3º a 6º da Lei nº 8.212/1991, que assim determina:

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. [...]

§ 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.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, 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, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 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.

Percebe-se do referido artigo, que o mesmo aplica na espécie “contribuições previdenciárias” a regra geral estabelecida no art. 148 do CTN, especificando quais são as condutas que ensejarão o arbitramento das contribuições devidas. Ensejam o arbitramento previdenciário: (i) não apresentação de documentos; ou (ii) a contabilidade que não registra o real movimento da remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro da empresa.

Não é por acaso que o art. 33, §6º, traz de maneira literal que apenas os vícios contábeis relacionados ao registro real da (i) remuneração dos segurados, (ii) do faturamento e (iii) do lucro da empresa ensejará o arbitramento do tributo. Isto porque, tais grandezas econômicas são constitucionalmente elencadas como base de cálculo das contribuições sociais, nos termos do art. 195 da Constituição Federal, adiante transcrito:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [\(Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

b) a receita ou o faturamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

c) o lucro; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

Como dito anteriormente, o arbitramento é um método de lançamento utilizado quando é impossível verificar a efetiva base de cálculo do tributo devido. Sendo estas grandezas econômicas a base de cálculo das referidas contribuições, apenas vícios que impossibilitem a sua verificação é que poderá ser justificativa para o arbitramento tributário

Sobre o tema, segue posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CABIMENTO APENAS NAS SITUAÇÃO EM QUE FIQUE DEMONSTRADA A IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO TRIBUTO COM BASE NA DOCUMENTAÇÃO EXIBIDA PELO SUJEITO PASSIVO. A AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO IMPLICA EM VÍCIO FORMAL.

Uma vez não demonstrada ou sequer aventada pelo fiscal autuante a impossibilidade de aferição dos fatos geradores e base de cálculo das contribuições previdenciárias

diretamente na contabilidade e/ou documentos fiscais da empresa, não se pode admitir a apuração de crédito previdenciário com base em arbitramento, exclusivamente arrimado numa presunção legal, a qual inverte o ônus da prova, mas deve estar devidamente motivado e comprovados seus pressupostos legais.

(Acórdão nº 9202-008.348 – CSRF – Sessão de 20/11/2019)

Ressalte-se que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, devendo a autoridade fiscal agir conforme estabelece a lei, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Diante da falta de registro em contas individualizadas de todos os fatos geradores, tornando impossível verificar a efetiva base de cálculo do tributo devido, o presente crédito foi lançado por arbitramento e apurado por aferição indireta, com base no § 6º, do art. 33 da Lei nº 8212/91.

A autoridade indicou a fundamentação legal permissiva da aferição indireta (art. 33, § 6º, da Lei 8.212/91) e afirmou que apurou a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços com base nos parâmetros legais.

Para efeito de aferição indireta, a fiscalização relatou que foram considerados como salário de contribuição os valores calculados a partir de informações verificadas nas Fotocópias dos documentos pessoais do responsável pelo débito, Escritura de venda e compra do imóvel, Certidões, Declaração e Informação Sobre Obra de Construção Civil – DISO, ARO - Aviso de Regularização de Obras, GFIP e GPS, que é de preenchimento e responsabilidade do próprio contribuinte, onde foram pesquisados os dados necessários para o correto enquadramento da obra, tendo sido utilizada a tabela CUB publicada no mês de cálculo do ARO, para apuração do valor da base de cálculo da contribuição previdenciária devida da referida obra.

No caso, a autoridade fiscal demonstrou, no relatório da NFLD, as razões pelas quais lançou mão da aferição indireta para apuração da base de cálculo.

Sendo assim, conforme afirmado na decisão recorrida, a presente NFLD foi lavrada em conformidade com as exigências legais, sendo apresentando com clareza os fatos geradores e a fundamentação legal pertinente.

Portanto, não merece reparo o lançamento, na medida que foram devidamente demonstrados todos os fatos que motivaram a constituição do crédito tributário. Neste sentido, caberia ao RECORRENTE apresentar os fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento. Portanto o contribuinte deve demonstrar, com base nas provas (documentos hábeis e idôneos) e de forma mais elucidativa possível, quais os valores não poderiam ter servido de base de cálculo para o presente lançamento, ou ainda ter demonstrado erro na apuração da base de cálculo, etc.

Assim, não há motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, motivo pelo qual não merece razão os argumentos do RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim