

---

# AS CAUSAS FISCAIS E TRIBUTÁRIAS QUE LEVAM A DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE PELOS AUDITORES FISCAIS NA CONSTRUÇÃO CIVIL

---

## **Altamir Osni Teixeira**

*Mestrando em Contabilidade pela UFSC; possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Itajaí (2001);*

*Pós-graduado com especialização em Auditoria e Perícia Contábil.*

*Atualmente é contador e consultor contábil da PIONEIRA Contabilidade & Consultoria; Professor da Faculdade do Litoral Catarinense - FLC.*

E-mail: [miro@pioneira.cnt.br](mailto:miro@pioneira.cnt.br)

## **José Carlos Terres Junior**

*Mestrando em Contabilidade pela UFSC; possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Itajaí (2002), especialização em Especialização em Auditoria e Perícia Contábil pela Universidade do Vale do Itajaí (2005).*

*Atualmente é Contador da TERRES & KRAMEL Assessoria Contábil Ltda; Professor da Faculdade do Litoral Catarinense - FLC.*

E-mail: [jcterresjr@milnegocios.com.br](mailto:jcterresjr@milnegocios.com.br)

## **Claudio Marcio de Souza**

*Mestrando em Contabilidade pela UFSC; possui graduação na Univali Universidade do Vale do Itajaí (2001); é Especialista em Controladoria pela FURB (2006); Professor na FACULDADE DO LITORAL CATARINENSE-FLC; é Contador atuante na área desde 1988 com experiência em Análise Fiscal, Contábil e Tributária da Pioneira Contabilidade & Consultoria.*

E-mail: [cláudio@pioneira.cnt.br](mailto:cláudio@pioneira.cnt.br)

## **Luiz Alberton**

*Doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (2002); graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Paraná (1994); graduação em Licenciatura Plena para Prof Form Esp Cur Ens 2 Gr pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná (1994); Mestrado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (1999). Atualmente é Professor Adjunto III da Universidade Federal de Santa Catarina.*

E-mail: [alberton@cse.ufsc.br](mailto:alberton@cse.ufsc.br)

---

## RESUMO

---

Na pesquisa deste trabalho, procuramos mostrar que a contabilidade das empresas da construção civil, assim como as demais, necessita ter autenticidade, credibilidade e fidedignidade. Dentro desta pesquisa vamos demonstrar que em muitos casos e principalmente na Construção Civil as empresas acabam sofrendo notificações, pagando multas altíssimas e fazendo recolhimentos de forma indevida, por não apresentarem uma contabilidade autêntica e fidedigna. Para atender ao problema de pesquisa e ao seu objetivo, buscamos identificar as causas da Desconsideração da Contabilidade nas empresas de Construção Civil, para isso, foi elaborado um questionário e enviado às empresas com o objetivo de saber, quais delas tiveram a Contabilidade Desconsiderada pelos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. Depois de identificadas as empresas, o próximo passo foi buscar as causas e identificá-las. Observou-se que na sua maioria, apresentavam vícios, omissões e não atendiam aos princípios contábeis e as normas brasileiras de contabilidade. Concluímos que, a maneira correta de resolver este impasse, seria fazer os registros contábeis conforme os Princípios Contábeis e Normas Contábeis, emitindo relatórios que servissem de informação gerencial para as empresas, bem como de informação correta para os demais usuários da contabilidade. Para atender ao fisco, sugerimos que fossem feitos registros auxiliares e ajustes exigidos no livro LALUR, chegando ao resultado que seria tributado, sem ferir nenhuma das normas contábeis geralmente aceitas.

**Palavras-Chave:** Construção Civil; Auditoria; Desconsideração da Contabilidade e Princípios de Contabilidade.

## **ABSTRACT**

---

*Through the research elaborated in this paper, we attempt to demonstrate that the accounting of civil construction companies must, like all other companies, present authenticity, credibility and trustworthiness. Within this research paper, we shall demonstrate that in many cases and especially in civil construction, the companies are eventually notified, end up paying very large fines and paying taxes inappropriately because of the lack of authentic and trustworthy accounting. To respond to the problem and objective put forward by the research, we set about identifying the causes of noncompliance in regards to civil construction companies' accounting, and for this a questionnaire was elaborated and sent to the companies with the objective to discover which amongst them have had their accounts rejected by the Brazilian Federal Tax Agency auditors, after identifying the companies, the next step was to find and identify the causes, it was found that in most cases there were vices, omissions, accounting principles and Brazilian accounting norms were ignored. We concluded as well that the correct manner in which to resolve this predicament would be to make the accountancy records in accordance with the accounting principles and norms, emitting reports that serve as management information for the companies, as well as other users of the accounting. In order to comply with the tax agency, we would suggest that auxiliary records and the adjustments demanded by the LALUR book be made, arriving at the result that would be taxed without going against any of the generally accepted accounting norms.*

**Keywords:** *Civil Construction; Auditor's report; Noncompliance of the Accounting and Principles of Accounting.*

## **1. JUSTIFICATIVA DO ESTUDO**

O Setor de Construção Civil, quando visto de maneira ampla, engloba atividades que vão, desde a construção de grandes obras públicas, até a construção de pequenas obras imobiliárias.

Esta pesquisa irá focar a atividade de construção imobiliária que não seja exercida por prestação de serviços, isto é, aquela em que a empresa de construção atue, assumindo o risco dos custos da obra.

O tema deste trabalho foi abordado, analisando a importância do Setor da Construção Civil para a Cidade de Balneário Camboriú e a sua contribuição para o crescimento, desenvolvimento e o aumento da qualidade de vida da cidade e, conseqüentemente para todo o Estado de Santa Catarina.

A Construção Civil tem uma representatividade significativa na economia, pois movimenta parcela substancial da renda dos cidadãos, além de atuar com produtos estratégicos do ponto de vista social infra-estrutura e habitação.

O Setor contribui, ainda, na inclusão social de pessoas que, desprovidas de quaisquer qualificações profissionais, encontra fortes resistências para o acesso ao trabalho, à renda e à dignidade social, encontrando, na Construção Civil uma opção de trabalho.

Segundo estimativas do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), o setor empregava, em dezembro de 2006, 6% da população nas principais regiões metropolitanas do país.

Além disso, é responsável pela execução de obras habitacionais, que são a base para a redução do déficit habitacional do país, o que é fundamental para a sua organização social.

Por apresentar essas peculiaridades, esse tipo de empresa requer estudos específicos, seja em seus aspectos econômicos, administrativos, estratégicos e contábeis.

## 2. PROBLEMA E OBJETIVOS

Inicialmente, será feita uma descrição do Setor e da problemática de contabilização existente. Posteriormente, serão apresentadas reflexões sobre os aspectos normativos e teóricos envolvidos.

**Com base nessas observações são, propostas as seguintes questões como problemas-chave da pesquisa:**

Quais são as causas que levam à desconsideração da Contabilidade das empresas de Construção Civil na Cidade de Balneario Camboriu?

Estruturado neste problema, o assunto será explorado no sentido de respondê-las, argumentando-se com o uso da teoria e de exemplificações práticas que demonstram se a Contabilidade é ou não capaz de gerar informações que apóiem os usuários que estejam decidindo sobre empresas do Setor, além de pretender mostrar que é possível a realização da contabilidade nas empresas de Construção Civil, de tal forma que atenda à Legislação Fiscal e Tributária sem ferir os Princípios de Contabilidade e mostrar os requisitos necessários para que isso aconteça.

### Objetivos

Identificar as causas que levou à Desconsideração da Contabilidade nas empresas da Construção Civil na cidade de Balneário Camboriu.

## 3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa *ex-post facto* foi realizada junto às empresas da Construção Civil com base nos autos de infração, o que permitem verificar a forma de elaboração das demonstrações contábeis, seu relacionamento com as determinações legais, fiscais e os princípios fundamentais de contabilidade.

A observação sistemática foi, primeiramente, responsável pela identificação do problema e, posteriormente, necessária para que se garantisse a veracidade das informações apresentadas, como a forma de contabilização, as características de atuação etc.

Além disso, foram feitos levantamentos de itens notificados e formas de contabilização de empreendimentos, a partir dos quais foram formulados exemplos utilizados ao longo do texto. Exemplos esses que têm como objetivos a ilustração e o esclarecimento didático do assunto.

Realizou-se, também, uma exemplificação das práticas contábeis que ilustra o que foi apresentado, tanto do ponto de vista normativo quanto do ponto de vista teórico da Contabilidade, e demonstra as conseqüências das práticas atuais de contabilização para os usuários das demonstrações contábeis.

Assim sendo, foi realizada uma avaliação crítica das empresas pesquisadas. Do montante pesquisado chegou-se a um percentual que realmente foram notificadas e identificadas sua origem, apresentando alguns índices específicos que contribuem com informações relevantes para o usuário da Contabilidade e para os empresários da Construção Civil.

A apresentação dos indicadores complementares não tem por objetivo a exaustão do assunto e nem consagrá-los como únicos, mas sim demonstrar a amplitude das informações extraídas e, por conseqüência, as mudanças a serem efetuadas ou princípios a serem seguidos.

Considerando que o tema suscita considerações, estudos, pesquisas e questionários e, em muitos casos, vamos encontrar resistência, em decorrência do assunto, a pesquisa terá dificuldade de acesso em algumas informações por serem questões particulares das empresas, e de certa forma, expõe suas deficiências.

Segundo Marconi e Lakatos (2002, p. 29), “Limitar a pesquisa é estabelecer limites para a investigação”.

## **Coleta e Interpretação dos Dados**

A pesquisa foi realizada através de consulta a informativos contábeis, livros, Legislação da Secretaria da Receita Federal, Legislação Previdenciária e de questionário (anexo A1) respondido pelas empresas construtoras da cidade de Balneário Camboriú, além de entrevistas realizadas com Auditores Fiscais do Tesouro Nacional.

## **4. REVISÃO DE LITERATURA**

### **4.1 Os objetivos da Contabilidade**

O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação dos dados, fornecendo informação estruturada do Patrimônio e na análise das causas das suas mutações. Já sob ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios, com o objetivo de informar os usuários internos e externos.

De forma geral, todos os autores chegam a uma mesma conclusão, com exceção da Resolução 774 do CFC: que a Contabilidade é um instrumento para tomada de decisões, que registra e controla os atos de uma entidade.

Para Marion (1982, p. 37), “a Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões...”.

Para Iudicibus et al (2000, p. 42), “a Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto da contabilização”.

Para Costa (2000, p. 9), “a Contabilidade tem sua utilidade quando os usuários de seus relatórios tomam decisões baseadas neles...”.

A este respeito, a resolução 774 de 1994 traz o seguinte:

A existência de objetivos específicos não é essencial à caracterização de uma ciência, pois, caso o fosse, inexistiria a ciência “pura”, aquela que se concentra, tão-somente, no seu objeto. Aliás, na própria área contábil, encontramos muitos pesquisadores cuja obra não apresenta qualquer escopo pragmático, concentrando-se na Contabilidade como ciência. De qualquer forma, como já vimos, não há qualquer dificuldade na delimitação dos objetivos da Contabilidade no terreno científico, a partir do seu objeto, que é o Patrimônio, por estarem concentrados na correta representação deste e nas causas das suas mutações.

O objetivo básico da Contabilidade é fornecer informações que sejam úteis a vários usuários para tomarem decisões em bases sólidas. Portanto, apesar de os relatórios contábeis serem sobre fatos do

passado e do presente, as informações contidas neles devem ser relevantes, para que se possa ter noção de como será o futuro, decidindo-se, assim, o melhor caminho a ser seguido.

## 4.2 Obrigatoriedade da Escrita Contábil

Segundo a Lei 10.406 de 10.01.2002, artigo 1.179, todo empresário precisa possuir uma escrita contábil.

empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Diante do exposto na Legislação Civil, nenhuma empresa será dispensada da escrituração contábil, todavia, a legislação tributária e a civil, às vezes se contradizem e acabam deixando dúvidas, sob este aspecto. Entretanto, verifica-se que, a falta da escrita contábil, poderá trazer grandes prejuízos à empresa que deixar de fazê-la. Isto se aplica às empresas construtoras, que são definidas pela Instrução Normativa n. 100 de 18.12.2003, artigo 427, da seguinte forma: “Considera-se: empresa com escrituração contábil regular, aquela que mantém livros diários e razões devidamente escriturados e formalizados”; ainda de acordo com a Instrução Normativa nº 100, artigo 433, a escrituração contábil deve observar, adicionalmente, os seguintes procedimentos:

O responsável pela obra de construção civil, pessoa jurídica, está obrigado a registrar, mensalmente, em contas individualizadas de sua escrituração contábil, todos os fatos geradores de contribuições sociais, de forma a identificar as rubricas integrantes e as não-integrantes da remuneração, bem como as contribuições arrecadadas dos segurados, as da empresa, as quantias retidas de empreiteira ou de subempreiteira e os totais recolhidos, por obra de construção civil e por tomador de serviços, conforme disposto no inciso II e no § 13 do art. 225 do RPS.

A empresa construtora, não apresentando a Contabilidade ou apresentado-a de forma que não atenda aos requisitos previstos na Legislação, terá um grande prejuízo financeiro, de acordo com o art. 448, da IN 100 de 18/12/2003.

A apuração por aferição indireta, com base na área construída e no padrão da obra, da remuneração da mão-de-obra empregada na execução de obra de construção civil sob responsabilidade de pessoa jurídica, inclusive a relativa a execução de conjunto habitacional popular, definido no inciso XXVI do art. 427, quando a empresa não apresentar a contabilidade, será efetuada de acordo com os procedimentos estabelecidos neste Capítulo.

Ainda discorrendo sobre a obrigatoriedade da Contabilidade nas empresas construtoras, a Secretaria da Receita Federal, segundo a Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, artigo 7º determina: “O incorporador fica obrigado a manter escrituração contábil segregada para cada incorporação submetida ao regime especial de tributação.”

## 4.3 Requisitos formais da escrita contábil

O Novo Código Civil (Lei 10.406 de 10.01.2002), artigo 1.179, obriga que as empresas tenham um sistema de Contabilidade, mecanizado ou não. Isto significa dizer que, os registros podem

ser manuais ou realizados por máquinas, mas, que seja contábil.

Segundo Sá (2005, p.25), “Nenhum contabilista deve, por dever ético e legal, deixar de obedecer aos princípios fixados pelo artigo 1.188”. Artigo 1.188 da Lei 10.406 de 2002, diz: “O Balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta, bem como as disposições das leis especiais, indicará, distintamente, o ativo e o passivo”.

Somente o verdadeiro interessa à Contabilidade e atende ao espírito do art. 1.188 do Código Civil. Nenhum desses princípios pode ser violado, para oferecer um sistema contábil de qualidade, e tudo que o for registrado, deve estar acompanhado de documentação idônea e com força probante.

O artigo 1.183, da Lei 10.406/02, exige que a escrituração contábil, no que tange à forma, seja:

A escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalo em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.

Parágrafo único: é permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado.

#### 4.4 Fiscalização Previdenciária

Toda e qualquer fiscalização inicia-se com o MPF (Mandato de Procedimentos Fiscais) e posterior TIAD (Termo de Intimação para Apresentação de Documentos), em que o agente fiscal solicitará todos os elementos necessários para a fiscalização, dentre os livros obrigatórios, poderão ser solicitados: Contrato Social e Alterações, Cartão do CNPJ, matrículas de obras, folhas e resumos de pagamento, documentos contábeis de despesas, compras e outros gastos, entre outras.

Os procedimentos fiscais, de acordo com o decreto n. 6.104 de 30 de abril de 2007, estabelece o seguinte:

“Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 1º Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardamento do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal e, no prazo de cinco dias, contado de sua data de início, será expedido MPF especial, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

§ 2º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do [Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972](#). § 3º O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

Segundo informações obtidas junto à fiscalização do INSS, geralmente são solicitados os seguintes documentos para o início da fiscalização:

Contrato Social e respectivas alterações, Folhas de Pagamento, Guias de Recolhimento da Previdência Social (GRPS) Guias da Previdência Social (GPS), Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), Registro de Empregados, Comprovantes de Pagamento de Salário Família e Salário Maternidade, Contratos de Empreitadas e Sub-empresas, Matrículas de Obras, Livros Diário, Notas Fiscais de Sub-empresas, Recibos de Férias, de Rescisões, Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), Processos de Reclamações Trabalhistas.

## 4.5 Livros obrigatórios

De acordo com o Novo Código Civil, em seus artigos 1.179, 1.180 e 1.181, os livros obrigatórios são:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

Ainda de acordo com o novo Código Civil, em seus artigos 1.184, 1.186 e 1.188, determina a forma da escrituração e apresentação dos livros obrigatórios.

Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

Art. 1.186. O livro Balancetes Diários e Balanços será escriturado de modo que registre:

I - a posição diária de cada uma das contas ou títulos contábeis, pelo respectivo saldo, em forma de balancetes diários;

II - o balanço patrimonial e o de resultado econômico, no encerramento do exercício.

Art. 1.188. O balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta, bem como as disposições das leis especiais, indicará, distintamente, o ativo e o passivo.

Parágrafo único. Lei especial disporá sobre as informações que acompanharão o balanço patrimonial, em caso de sociedades coligadas.

Segundo a Lei 8.212/91, e a Instrução Normativa n.100, os livros obrigatórios são os seguintes:

Art. 486. 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. 433 e 435, e na documentação relativa à obra ou ao serviço.

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

## 4.6 Formalidades Intrínsecas e Extrínsecas dos Livros Obrigatórios

As demonstrações financeiras, representadas pelos livros fiscais e contábeis, devem obedecer a certas formalidades, quanto à sua apresentação, disposição, conteúdo que chamamos de formalidades intrínsecas, e, também, devem obedecer às formalidades extrínsecas, ou seja, essas demonstrações, para que tenham efeito jurídico, devem ser autenticadas e registradas, o que devemos chamar de formalidades extrínsecas. Mas devemos observar nos artigos 433 e 435 da IN 100, que poderá, a empresa, para atender as necessidades previstas na legislação, adotar livros auxiliares.

Art. 433. O responsável pela obra de construção civil, pessoa jurídica, está obrigado a registrar, mensalmente, em contas individualizadas de sua escrituração contábil, todos os fatos geradores de contribuições sociais, de forma a identificar as rubricas integrantes e as não-integrantes da remuneração, bem como as contribuições arrecadadas dos segurados, as da empresa, as quantias

retidas de empreiteira ou de subempreiteira e os totais recolhidos, por obra de construção civil e por tomador de serviços, conforme disposto no inciso II e no § 13 do art. 225 do RPS.

Art. 435. O lançamento contábil da retenção prevista no art. 149, sobre o valor da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, deverá ser efetuado na forma prevista nos arts. 173 e 176, conforme o caso

§ 1º Na escrituração contábil em que houver lançamento pela soma total das notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços e pela soma total da retenção, por mês, por prestador de serviços ou por tomador, a empresa responsável pela obra ou a empresa contratada deverá manter em registros auxiliares a discriminação desses valores, individualizados por prestador de serviços ou por tomador, conforme o caso.

## 5. LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA

A Legislação Previdenciária considera obra de Construção Civil como sendo a construção, a demolição, a reforma ou a ampliação de edificação, de instalação ou de qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo.

De acordo com a Receita Federal do Brasil, são responsáveis pelas obrigações previdenciárias, decorrentes de execução de obra de construção civil: “O proprietário do imóvel, o dono da obra, o incorporador, o condômino da unidade imobiliária não incorporada na forma da Lei nº 4.591/1964, e a empresa construtora. O responsável pela obra de construção civil pessoa jurídica, está obrigado a efetuar escrituração contábil relativa à obra.”

A Legislação Previdenciária prevê o recolhimento das contribuições, com base na mão-de-obra empregada na construção, mas dependendo dos valores lançados a título de mão de obra, sendo a baixo dos valores de referência do INSS, que são calculados de acordo com o CUB (Custo Unitário Básico) e pelo padrão da construção, os valores podem ser cobrados com base na aferição indireta, desde que a Contabilidade apresente falhas, vícios ou omissão.

### 5.1 Cálculo do Custo Unitário Básico (CUB)

O cálculo do CUB será levantado quando da não apresentação da Contabilidade regular ou apresentação deficiente com erros, vícios ou irregularidades. A comparação dos valores recolhidos por obra, com os apurados pelo Custo Unitário Básico – CUB, é obrigatória, pois os recolhimentos efetuados não podem ser aceitos à revelia daqueles estabelecidos pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil.

De acordo com a Instrução Normativa 100 do INSS, o cálculo do Cub será efetuado com os seguintes elementos:

1. Tipo e padrão da obra, área, data de início e término de sua execução;
2. Salários de contribuições constantes das folhas de pagamentos, recibos de férias, rescisões de contrato de trabalho e reclamatórias trabalhistas referentes aos empregados da empresa que trabalhavam nas obras;
3. salário de contribuição contidos nas Notas Fiscais de subempreiteiras, nos percentuais estabelecidos na OS n. 51/92;
4. o valor equivalente a 5% do valor total das notas fiscais de concreto preparado.

Para fazer os cálculos do salário-de-contribuição, com base no Custo Unitário Básico CUB, a obra deverá ser enquadrada no respectivo projeto-padrão. Quando a obra for destinada, exclusivamente para garagem, será enquadrada com galpão, pavilhão e assemelhados, na faixa padrão normal.

Não serão consideradas como áreas construídas, para efeito de cálculos dos salários-de-contribuições, com base no CUB, aquelas referentes a jardins, arruamentos e calçadas. O salário-de-contribuição relativo a estas áreas será calculado com base nos documentos disponíveis, notas fiscais ou recibos de salários, mas não podendo, entretanto, ser considerado no cálculo do CUB.

Não serão consideradas, no cálculo do CUB, as seguintes atividades: sondagens de solo; demolições e pavimentação.

## **5.2 Análise do Custo Unitário Básico (CUB)**

A análise do Custo Unitário Básico CUB é feita com base nos recolhimentos. De acordo com Auditores do Tesouro Nacional, “Algumas empresas conseguem reduzir seus custos de mão-de-obra. Porém, na maioria dos casos, esta redução não passa de sonegação”. Assim, percentuais de recolhimentos abaixo dos estabelecidos pelo CUB, induzem a suspeitas de sonegação. Ainda de acordo com Auditores do Tesouro Nacional “Costumeiramente, vêm sendo aceitos recolhimentos que se situem em patamares não inferiores a 80% (oitenta pontos percentuais)”. A aceitação de recolhimentos com percentuais diferentes implica, necessariamente, ser acompanhada de Informação Fiscal-IF, contendo as razões que a justifiquem, sem a qual, a obra não poderá ser dada como fiscalizada.

Caso os recolhimentos apresentados sejam insuficientes, será necessário o levantamento de diferenças por meio de aferição indireta, isto é, com base no CUB. Porém, este procedimento implica necessariamente na Desconsideração da Contabilidade da empresa.

A seguir, alguns procedimentos que poderão levar à Contabilidade a não oferecer credibilidade ao agente fiscal, de acordo com entrevistas dos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional:

- a) Quando ocorrer recusa de apresentação de documentos solicitados, ou sua apresentação deficiente, situação em que o fiscal poderá emitir o Auto de Infração, acompanhado de circunstanciado relatório, no qual fique evidenciada a ausência ou insuficiência dos elementos básicos indispensáveis à fiscalização da empresa ou obra;
- b) Quando os Livros Diários não estiverem revestidos das formalidades legais extrínsecas;
- c) Quando a empresa tiver optado pela tributação do Imposto de Renda, com base no lucro presumido, não tiver escrituração contábil e não apresentar Livro Caixa contendo os registros de todos os recebimentos e pagamentos;
- d) Quando ficar comprovada a existência de empregados registrados e não incluídos nas folhas de pagamentos, ou a serviço da empresa sem estarem registrados;
- e) Quando ficar comprovado que a Contabilidade da empresa não registra todos os fatos ou situações que modifiquem, ou que possam vir a modificar a sua situação patrimonial; ou a escrituração não estiver de acordo com o que estabelece a Lei n. 6.404/76 e as Normas Brasileiras de Contabilidade, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

## **5.3 Levantamento de débitos por aferição indireta**

Segundo entrevista com Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, o débito por Aferição Indireta será sempre lançado, a partir do momento em que a Contabilidade da empresa fiscalizada for desconsiderada ou desclassificada por deixar de atender às Normas Brasileiras de Contabilidade e aos Princípios

Fundamentais de Contabilidade ou, ainda, à Legislação Previdenciária, conforme parecer de Auto de Infração por Aferição Indireta abaixo:

Na verificação dos documentos contábeis constatou-se a não observância do princípio da competência, ou seja, a empresa registra os pagamentos de serviços e materiais adquiridos em determinado mês e registra no mês seguinte ou até em exercícios seguintes.

Assim, destacamos que a empresa quanto a sua escrituração contábil deixou de observar principalmente os princípios da oportunidade que se refere simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram e o da competência, onde as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de pagamentos ou recebimentos.

Assim, comprovados os motivos de que a contabilidade da empresa não registra o movimento real de suas transações, situação inequívoca na qual a contabilidade nesta data será desconsiderada.

Para evitar a Aferição Indireta, recomenda-se que sejam adotados os seguintes procedimentos, entre outros, de acordo com a IN n.100 do INSS:

1. Examinar atentamente os registros da movimentação com os documentos correspondentes de determinadas contas, dentre as quais, destacamos as contas que registram disponibilidades financeiras, e as do Passivo Circulante. É possível existir obrigações já liquidadas que por insuficiência de disponibilidade puramente contábil, não puderam ser contabilizadas;
2. Verificar a contabilidade da data de quitação das faturas de água, luz, telefones, aluguéis, reclamatórias trabalhistas, etc, com a dos respectivos registros contábeis;
3. Verificar contas de despesas, como “conservação e manutenção” ou equivalentes, se não estão servindo de abrigo para registro de custos com reformas ou até mesmo de aumento de áreas construídas;
4. Verificar os custos de mão-de-obra direta ou indireta estão contabilizados em contas que não condizem com a realidade dos fatos;
5. Verificar atentamente se há registros contábeis de custos referentes a todas as etapas da obra;
6. Verificar se a quantidade de materiais utilizados, ou até mesmo as horas trabalhadas na execução de determinadas etapas da obra, estão compatíveis com as apresentadas na Tabela de Composição de Preços para orçamentos - TCPO, ou no memorial descritivo.
7. Verificar se foram lançadas mensalmente em títulos próprios, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.
8. Examinar atentamente o plano de contas, função e funcionamento das contas, a fim de evitar que determinadas fichas-razões sejam omitidas.

Enfim, o contador deverá levantar todas as possibilidades para apresentar uma Contabilidade que obedeça aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade, evitando que a Contabilidade destas empresas seja desconsiderada.

#### **5.4 Considerações finais quanto a desconsideração da Contabilidade**

O objetivo da fiscalização na Construção Civil é verificar se a mão-de-obra direta ou indireta, consumida na execução da obra, representou eficiência administrativa, ou seja, que a empresa tenha

edificado, preenchendo todas as funções pertinentes e devidamente comprovadas. A Construção Civil é a única atividade que sofre aferição, com base no Custo Unitário Básico CUB.

Na fiscalização, não havendo recolhimentos previdenciários que representem no mínimo 80% (oitenta pontos percentuais) do CUB, será emitido ARO (aviso de regularização de obra, com base no CUB), no valor de 100% do CUB, devendo a diferença ser paga deduzindo os salários consumidos na obra, essa diferença deverá ser paga através de NFLD ou LDC, única e exclusivamente.

Indícios que podem levar a uma desconsideração da Contabilidade, de acordo com a Instrução Normativa n.100 e entrevista com Auditores Fiscais do Tesouro Nacional:

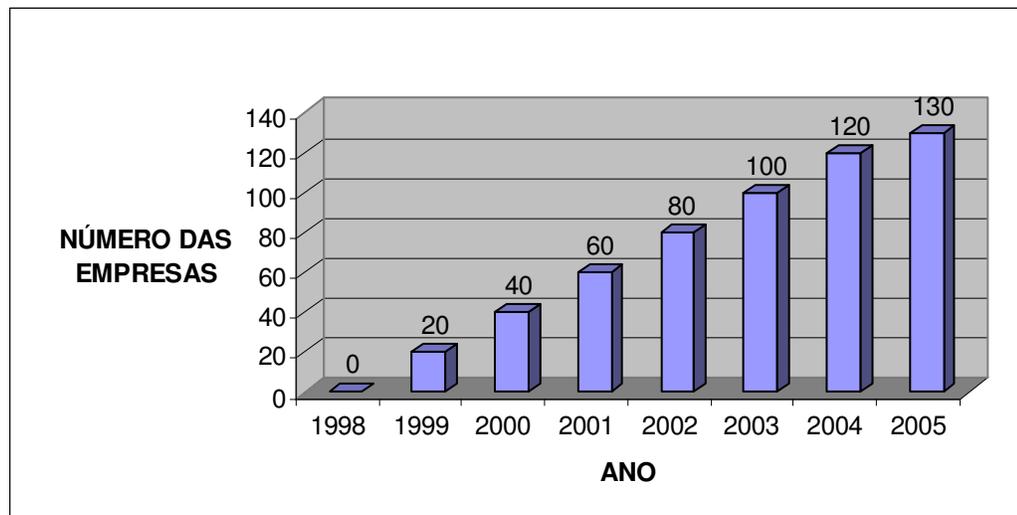
- 1) Não contabilizar notas fiscais de serviço de empreiteiras;
- 2) Compra de material sem contabilizar;
- 3) Substituição de mão-de-obra por notas fiscais de compra de material;
- 4) Não contabilização de movimentação financeira, e ou pagamentos efetuados com movimentação financeira paralela à Contabilidade. Exemplos: pagamentos efetuados com cheques de sócios ou cheques de terceiros sem qualquer vínculo com a Contabilidade;
- 5) Rescisões de contratos de trabalhos não contabilizados;
- 6) Pagamento de fornecedores (duplicatas quitadas) e não contabilizadas na data de competência, por que o caixa “contábil” não possui saldo; fica evidente, então, a existência de um caixa “não contábil”, provável sonegação de receita ou contabilização de unidade vendida por preço inferior ao vendido;
- 7) O saldo de fornecedor fica em Balanço para exercícios futuros, para ser “baixado”, posteriormente, quando houver saldo em caixa, ou seja, uma baixa aleatória;
- 8) E, por último, há os casos de fraudes, em que existe a compra de notas fiscais de materiais e de mão-de-obra, nesses dois casos, a fraude é levantada por diligência ou por falta de duplicatas, no caso de compra a prazo.

## **6. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

### **6.1 Das Empresas Construtoras na Cidade de Balneário Camboriú**

Segundo pesquisa junto ao Sindicato da Indústria da Construção Civil de Balneário Camboriú e da Prefeitura Municipal, o número de empresas construtoras, estabelecidas na Cidade chegou, no ano de 2005, a 130 (cento e trinta) empresas construtoras, embora nem todas estejam associadas ao SINDUSCON/BC, Sindicato da Indústria da Construção Civil e do Imobiliário da Cidade de Balneário Camboriú, esse número foi levantado junto à Prefeitura Municipal de Balneário Camboriú, a pedido do próprio Sindicato. Abaixo, o quadro do crescimento do número de empresas construtoras, nos últimos cinco anos:

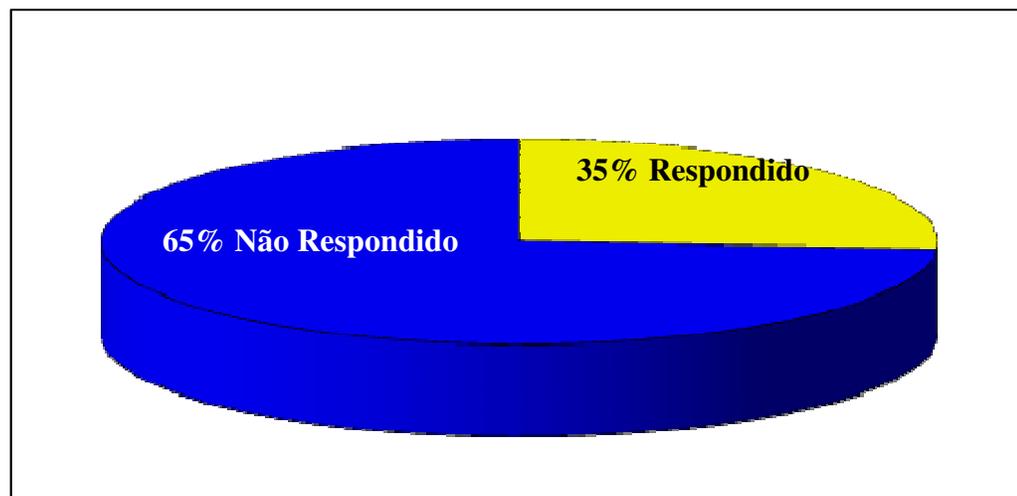
**Gráfico 1: Empresas Construtoras de 2001 a 2005**



## 6.2 Número de empresas construtoras, na cidade de Balneário Camboriú

Com o objetivo de identificar as empresas construtoras, estabelecidas na cidade de Balneário Camboriú, foi elaborado um questionário e enviado ao Sindicato dos Contabilistas e ao Sinduscon, para remeterem aos seus associados. Dos questionários enviados para as 130 empresas, 46 foram respondidos e devolvidos, o que correspondem a 35% do total das empresas.

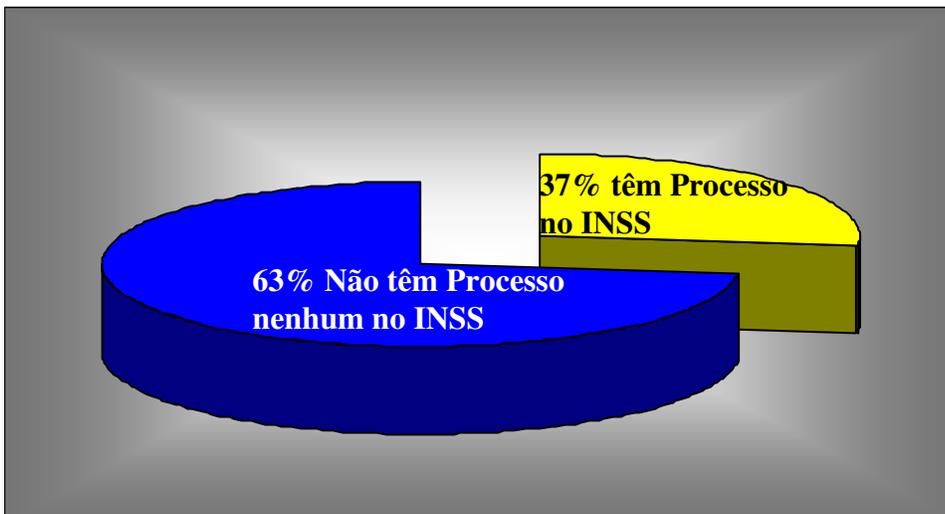
**Gráfico 2: Número de Empresas Pesquisadas**



## 6.3 Empresas que Passaram por Processo de Ação Fiscal

Das empresas pesquisadas num total de 46 (quarenta e seis) empresas que representam 35% das empresas estabelecidas na cidade de Balneário Camboriú, 17 (dezessete) dessas empresas, que representam 37%, passaram por processo de ação fiscal, no período de 2002 a 2005 pelo INSS. Conforme demonstrado no quadro abaixo.

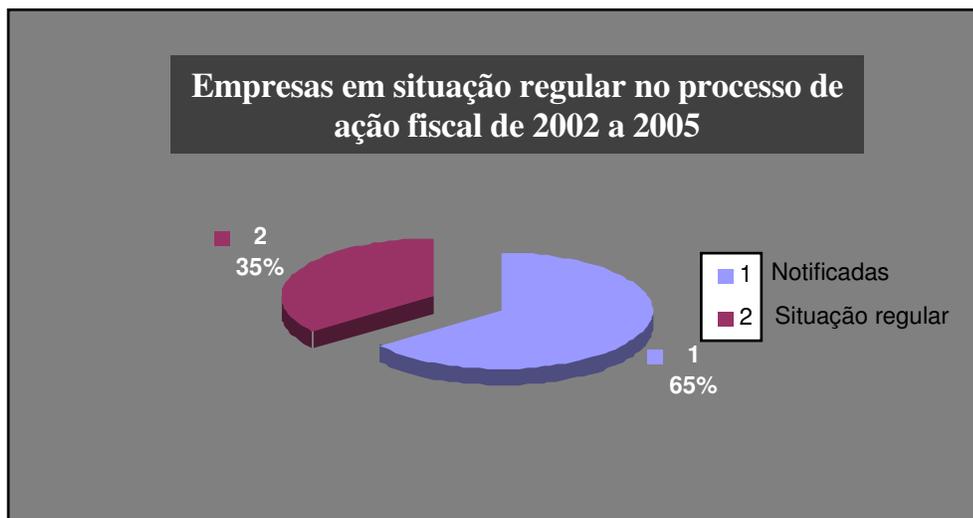
Gráfico 3: Empresas que passaram por processo de ação Fiscal, de 2002 a 2005



#### 6.4 Empresas que se Encontravam em Situação Regular

Das empresas que passaram por processo de ação fiscal, nos anos de 2002 a 2005, com o total de 17 (dezesete) empresas. Somente 6 (seis) não foram notificadas, nem receberam auto por infração à Legislação Previdenciária. Ou seja, 65% das empresas foram notificadas pelo INSS, e foram enquadradas a recolher o INSS por aferição indireta. Conforme demonstrado no quadro abaixo.

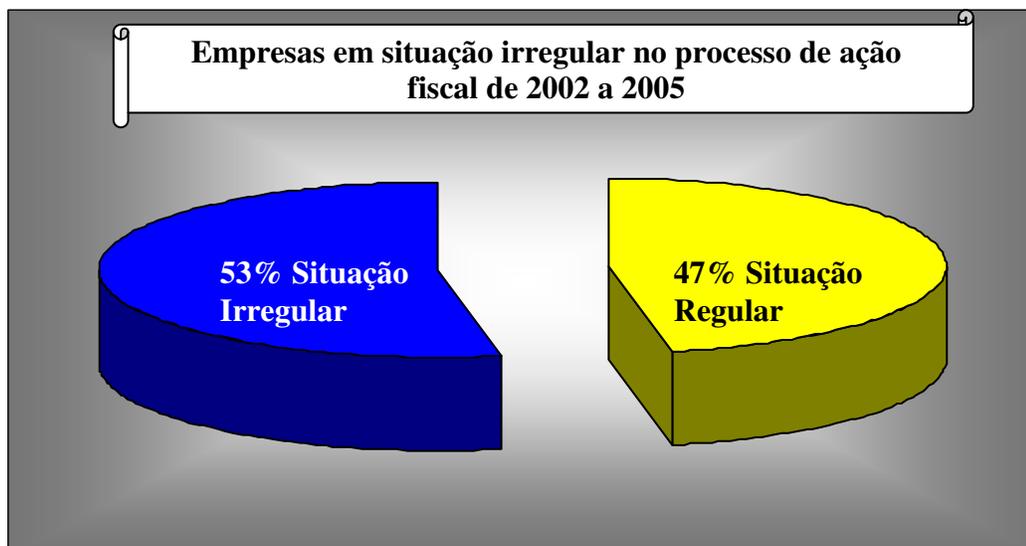
Gráfico 4: Empresas em situação regular



#### 6.5 Empresas que estavam em situação irregular

Das empresas que passaram por processo de ação fiscal, nos anos de 2002 a 2005, no total de 17 (dezesete) empresas. A maioria apresentou irregularidades, um total de 9 (nove) foram notificadas com auto por infração à Legislação Previdenciária. Conforme demonstrado no quadro abaixo.

Gráfico 5: Empresas em situação irregular



## 6.6 Não Apresentação da Escrituração Mercantil

Nas 3 (três) empresas que se encontravam em situação irregular, o principal motivo da lavratura de Auto de Infração foi a falta de apresentação da escrituração mercantil.

A Auditoria Fiscal fundamentou, nos três casos, o Auto de Infração, com base no art.33 § 2º da Lei 8.212/91 e aplicou multa na forma do art.283 inciso II, letra J do RPS, baixado pelo decreto 3.048/99.

De acordo com o citado no § 2º do artigo 33 da Lei 8.212/91:

A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta lei.

A Auditoria considerou, nos três casos, que as bases de incidência de contribuições previdenciárias declaradas pelas empresas estavam abaixo do custo unitário básico – CUB, divulgado pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil e mediante emissão de NFLD (Notificação Fiscal de Lançamento de Débito), cobrou as diferenças, com base em critério de Aferição Indireta, levado em conta a área construída, o padrão da obra e o preço do m<sup>2</sup>, de acordo com o SINDUSCON.

Segundo os relatórios fiscais, o procedimento encontrava abrigo na Lei 8.212/91, em seu artigo 33 e § 4º e 6º:

§ 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.

## 6.7 Apresentação da Escrituração Mercantil com Irregularidades

Em seis das empresas auditadas pelos Auditores Fiscais do INSS, embora tenha havido a apresentação da Contabilidade e dos livros diários e razão, bem como da documentação suporte das transações, a fiscalização encontrou diversas irregularidades.

Entenderam os Auditores Fiscais que, em vista das irregularidades, a Contabilidade não merecia e não poderia servir como prova da mão-de-obra ocupada na construção. Entre as irregularidades detectadas podem ser citadas:

- a) Falta de registro de empregados, de acordo com pesquisa efetuada na Justiça do Trabalho, através de reclamações trabalhistas;
- b) Falta de registro de despesas e receitas;
- c) Conta de energia elétrica não contabilizada;
- d) Falta de contabilização da conta bancária;
- e) Cópia de cheque nominal a empregados, contabilizados como suprimento de caixa;
- f) Lançamento de despesas sem comprovação legal;
- g) Pagamento de despesas em nome dos sócios da empresa.

A Auditoria, em todos os casos, lavrou Auto de Infração fundamentado no Artigo 32 inciso II e III da lei 8.212/91 e aplicou multa, com base no Artigo 283 inciso II letra D do RPS, baixado pelo Decreto n. 3.048/99. “Art. 32. 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;”

O Inciso III do art. 32 da citada Lei trata das obrigações da empresa, obrigando-as a:

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e ao Departamento da Receita Federal (DRF) todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

A Auditoria ponderou, ainda, sobre a falta de atendimento pela Contabilidade dos Princípios da Competência e da Oportunidade, preconizados pela resolução 750 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, e considerando que os salários de contribuição declarados em todas as empresas, estavam abaixo dos padrões divulgados pelo SINDUSCON, que adotou procedimentos de Aferição Indireta.

As diferenças constatadas entre as bases de incidências, apuradas na aferição indireta (metragem X custo mão-de-obra X padrão da obra), e as bases declaradas pelas empresas em GFIP, foram lançadas em NFLD.

Nos relatórios fiscais, ficou consignado que o procedimento encontrava abrigo na Lei 8.212/91 e em seus parágrafos 3º, 4º e 6º.

## 7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Atendendo ao que foi proposto no objetivo desta pesquisa, elaboramos um questionário enviado para as empresas de Construção Civil, existentes na cidade de Balneário Camboriú, em que foi possível ter uma noção da quantidade de empresas, e, também, foi possível constatar inúmeras divergências na maneira de proceder a contabilização dos fatos, quando comparados às normas

estabelecidas pelos órgãos reguladores da profissão contábil e aquelas determinadas pela Legislação Fiscal, em particular a da Previdência Social.

Dentre as empresas identificadas em nossa pesquisa, e que foram notificadas pela Previdência Social, em sua totalidade, houve negligência nos procedimentos adotados pela empresa, iniciando na contratação de funcionários sem registro até o pagamento de despesas dos sócios com cheque da empresa.

Na pesquisa, ficou explícito que a desconsideração da Contabilidade, poderá ocorrer em duas situações: por vícios ou por infração ou inobservância dos princípios e normas básicas de Contabilidade, e os motivos são os mais diversos, mas, os mais comuns são: a utilização de mão-de-obra informal, ou seja, usa-se muito contribuinte individual (autônomo), pagando sem registrar na Contabilidade, utilizando dinheiro do caixa, deixando claro, a existência de uma Contabilidade Paralela; quando não existe a contabilização de mão-de-obra específica, como, por exemplo: azulejista, eletricitista, encanador, armador, carpinteiro e outros. Vimos que, a maneira correta de resolver esse impasse seria fazer os registros contábeis, conforme os Princípios Contábeis e Normas Contábeis, assim, cumprir fielmente o que nos comprometemos a fazer como profissionais da Contabilidade, dando relatórios que sirvam de informação gerencial para nossos clientes, bem como, informação correta para os demais usuários da contabilidade. Para atender ao fisco, sugeriríamos que fossem feitos registros auxiliares e os ajustes exigidos no livro LALUR, chegando ao resultado que seria tributado, sem ferir nenhuma das normas.

Finalmente, pode-se concluir que, hoje, a Contabilidade já tem a sua resposta para as necessidades informativas das empresas que estão adotando as tecnologias avançadas de controle de custos, mais precisamente no ramo da Construção Civil, cabe tão somente aos contadores, a responsabilidade de se integrarem efetivamente na equipe que toma as principais decisões da empresa, para disseminar e implementar os conceitos e sistemas de custos eficientes, em que tudo, sem exceções, fosse registrado e contemplado na escrita contábil.

Acreditamos que, com este trabalho, e com a divulgação das infrações, a que cada um está sujeito, pelas entidades de classe, em breve teremos uma Contabilidade que refletirá a verdadeira evolução patrimonial na Construção Civil.

## 8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL, Lei nº. 4.591 - de 16 de dezembro de 1964 - dou de 21/12/64 - Dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias.

\_\_\_\_\_, Lei nº. 8.212 de 1991, dispõe sobre a organização da seguridade social, e institui o plano de custeio.

\_\_\_\_\_, Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - dou de 11/01/2002 - Código Civil.

\_\_\_\_\_, Lei nº. 11.098 - de 13 de janeiro de 2005 - dou de 14/01/2005.

\_\_\_\_\_, Decreto nº. 3.048 - de 06 de maio de 1999 - dou de 7/5/99 - Aprova o regulamento da previdência social.

\_\_\_\_\_, Decreto nº. 6.104 - de 30 de abril de 2007 - dou de 2/5/2007 - dispõe sobre a execução dos procedimentos fiscais no âmbito da secretaria da receita federal do Brasil e dá outras providências.

\_\_\_\_\_, Instrução Normativa INSS/DC nº. 100 - de 18 de dezembro de 2003 - dou de 24/12/2003.

\_\_\_\_\_, Instrução Normativa MPS/srp nº 3, de 14 de julho de 2005 - dou de 15/07/2005.

\_\_\_\_\_, Instrução Normativa MPS/srp nº 20, de 11 de janeiro de 2007 - dou de 16/01/2007.

- \_\_\_\_\_, Instrução Normativa MPS/srp nº 23, de 30 de abril de 2007 - dou de 02/05/2007.
- \_\_\_\_\_, Instrução Normativa MPS/srp nº 24, de 30 de abril de 2007 - dou de 02/05/2007 - Dispõe sobre as normas e procedimentos aplicáveis à atividade de construção civil
- ANTÔNIO, Paulo Joaquim. **Manual de contabilidade e tributos de construtoras e imobiliárias**. São Paulo: Atlas, 2003.
- COSTA, Magnus Amaral da. **Contabilidade da construção civil e atividade imobiliária**. São Paulo: Atlas, 2000.
- FIPECAFI, **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- FRANCO, Ademar. **Organização e contabilidade das empresas imobiliárias**. São Paulo: Atlas, 1962.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LOMGARAY, André Andrade et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARCONI, Marina de Andrade., LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragem e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. São Paulo: Atlas, 1982.
- MEDEIROS, João Bosco. **Redação científica: a prática de fichamentos, resumos, resenhas**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- RISSARDI, Jose Acácio. **Normas e orientações para apresentação de trabalhos: acadêmicos, de conclusão de curso ou monografia**, São João da Boa Vista: FAE, 2004.
- RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. 28. ed. Petrópolis: Vozes, 1986.
- FARIA, Silvio Oliveira. **Contabilidade das empresas construtoras**. Curitiba: Juruá, 2005.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Contabilidade & Novo Código Civil**. Curitiba: Juruá, 2005.
- SCHERRER, Alberto Manoel. **Contabilidade imobiliária: abordagem sistêmica, gerencial e fiscal**. São Paulo: Atlas, 2003.

## Anexo 1: Questionários destinados às empresas da Construção Civil

### QUESTIONÁRIO

Empresa n. \_\_\_\_\_ Data \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

1) Data de Início da Atividade?  /  /

2) Faturamento Anual? R\$

3) Regime Tributário? Lucro Presumido  Lucro Real  Lucro Orçado

4) Possui Escrita Contábil? Sim  Não

Própria  Terceirizada

5) Número de Funcionários?

6) Quantas CND foram retiradas no ano de 2004?

7) Foi Notificada pelo INSS no ano de 2004?

8) Houve emissão de Auto de Infração?

9) Quais foram os motivos que fundamentaram as Multas? \_\_\_\_\_

10) As bases de cálculos das contribuições constantes das NFLD(s) foram obtidas por aferição indireta?

Sim  Não

11) Houve em 2004, LDC lançamento de débito confesado?

11) Quais foram os procedimentos de aferição indireta?

- CUB – Custo Unitário Básico
- 40% do Faturamento (como empreiteiro)
- Outros (Responsabilidade Solidária) \_\_\_\_\_